Das internationale körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
des Fachbereichs Rechtswissenschaft
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von
Hansjörg Lohrmann
aus Kirchheim unter Teck

1979

1978

Druckerei D. Gräbner - Altendorf bei Bamberg

79 3

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41536519_0029

Das internationale körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
des Fachbereichs Rechtswissenschaft
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von
Hansjörg Lohrmann
aus Kirchheim unter Teck

1979

Dekan: Prof.Dr. Hans v. Mangoldt

1. Berichterstatter: Prof.Dr. Hermann-Wilfried Bayer
2. Berichterstatter: Prof.Dr. Dieter Reuter

Tag der mündlichen Prüfung: 16. 11. 1978

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Inhaltsverzeichnis

Einleitung ---------- 1

Erster Teil: Grundlagen

§ 1 Die historische Entwicklung des internationalen Schachtelprivilegs (iSP)

I. KStG 192o ---------- 7

II. KStG 1925 ---------- 8

III. KStG 1934 ---------- 9

IV. Exkurs: Erlaß 1942 ---------- 12

V. Außensteuerreformgesetz ---------- 12

VI. KStG 1977 ---------- 14

VII. Das vertragliche iSP ---------- 15

VIII. Ausblick: Der EG-Richtlinienentwurf ------ 16

§ 2 Inhalt des iSP

I. Die Tatbestände ---------- 18

1. ISP-Vorschriften ohne Aktivitätsklausel für die Untergesellschaft (UG) -------- 21

a) Ceylon ---------- 21

b) Dänemark ---------- 21

c) Frankreich ---------- 22

d) Großbritannien ---------- 22

e) Indien ---------- 22

f) Irland ---------- 23

g) Japan ---------- 23

h) Kanada ---------- 24

i) Luxemburg ---------- 24

k) Niederlande ---------- 26

l) Norwegen ---------- 26

m) Schweden ---------- 26

n) USA ---------- 26

2. ISP-Vorschriften mit Aktivitätsklausel für die UG ---------- 27
a) Australien ---------- 27
b) Belgien ---------- 28
c) Brasilien ---------- 29
d) Iran ---------- 3o
e) Island ---------- 31
f) Israel ---------- 31
g) Jamaika ---------- 32
h) Liberia ---------- 33
i) Malta ---------- 34
k) Pakistan ---------- 35
l) Polen ---------- 36
m) Rumänien ---------- 36
n) Sambia ---------- 37
o) Schweiz ---------- 38
p) Singapur ---------- 38
q) Spanien ---------- 39
r) Südafrika ---------- 4o
s) Thailand ---------- 41
t) Trinidad und Tobago ---------- 41
u) Anmerkung: Argentinien ---------- 42
v) Unterzeichnete DBA
aa) Marokko ---------- 42
bb) Türkei ---------- 43
cc) Zypern ---------- 44

3. Analyse der Differenzierungen
a) Aktivitätsklausel ---------- 46
aa) Positiver Katalog ---------- 46
bb) Schweiz ---------- 48
cc) Belgien ---------- 48
b) Abschlußdaten ---------- 48
c) Beteiligungsquote ---------- 49
d) Stimmberechtigung ---------- 5o
e) Rechtsform ---------- 5o
f) Dividenden ---------- 5o

II. Kritik der Erscheinungsform
1. Das Problem ---------- 52
2. Mögliche Gestaltungsformen
a) Vertragliches iSP
aa) Vertraglich-bilaterales iSP ---- 53
bb) Vertraglich-multilaterales iSP - 54
b) Innerstaatliches iSP ---------- 55
aa) Innerstaatlich-unilaterales iSP 55
bb) Innerstaatlich-bilaterales iSP - 55
cc) Innerstaatlich-multilaterales iSP 56
3. Konsequenzen für das Gesetzgebungsverfahren ---------- 56
a) Stabilität der Rechtsgrundlage ----- 56
aa) Vertraglich-bilaterales iSP
aaa) Formal hohe Stabilität ---- 57
bbb) Änderungswünsche ---------- 57
ccc) Sachlicher Regelungsumfang 59
ddd) Ergebnis ---------- 6o
bb) Innerstaatlich-unilaterales iSP 61
cc) Innerstaatlich-bilaterales iSP - 62
dd) Innerstaatlich-multilaterales iSP 62
b) Umfang der Differenzierungsmöglichkeiten für den Gesetzgeber --------- 63
aa) Vertraglich-bilaterales iSP
aaa) Grundsätzliches ---------- 63
bbb) De lege lata ---------- 64
bb) Innerstaatlich-unilaterales iSP 64
cc) Innerstaatlich-bilaterales iSP - 65
dd) Innerstaatlich-multilaterales iSP 65
4. Auswertung ---------- 65
III. Die Rechtsfolge ---------- 67
1. "Steuerbefreiung" ---------- 67
2. "Herausnahme" aus der Bemessungsgrundlage ---------- 67
3. Rechtsfolge identisch?
a) Gesetzestechnische Betrachtung ----- 67

b) Vergleich mit "außer Ansatz" des § 9 KStG a.F. ---------- 68
aa) Wortsinn ---------- 68
bb) Systematik des Gesetzes -------- 69
c) Sinn und Zweck des iSP ---------- 69
d) Ergebnis ---------- 7o

§ 3 Rechtsgrundlagen

I. Völkervertragsrecht in der Form der DBA -- 72
1. Vorrang ---------- 72
a) Grundsatz ---------- 72
b) Steuerrecht ---------- 73
2. Auslegung ---------- 73
a) DBA ist aus sich heraus auslegbar -- 74
aa) Legaldefinitionen ---------- 74
bb) Auslegungsregeln ---------- 74
cc) Sinn und Zweck der DBA --------- 74
b) Anwendung der lex fori ---------- 75

II. Der Einfluß des innerstaatlichen Rechts -- 75
1. Bindungswirkung ---------- 75
2. Rückwirkung ---------- 76

§ 4 Definition des iSP ---------- 81

§ 5 Vergleich mit dem Ausland ---------- 82
1. Grundsatz: Kein iSP ---------- 82
2. Regelmäßige Ausgestaltung bei Gewährung eines iSP ---------- 82
3. Insbesondere: Beteiligungsgrenzen ----- 83
4. Auswertung ---------- 83

Zweiter Teil: Das Wesen des iSP

§ 6 Funktion des iSP: Vermeidung der Doppelbesteuerung (DB)

I. Begriff der DB ---------- 85
1. Die hM ---------- 85
2. Abweichende Formulierungen ---------- 86
3. Stellungnahme ---------- 86

II. Subjektidentität als Begriffsmerkmal der DB?
1. Das Problem ---------- 87
2. Stellungnahmen der Literatur ---------- 88
3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im allgemeinen ---------- 89
4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung des Merkmals der Subjektidentität ---------- 91
5. Stellungnahme
a) Ergebnis ---------- 92
b) Anmerkungen ---------- 93

§ 7 Das iSP als sachliche Befreiungsvorschrift 95

I. Der Grundtatbestand des KStG ---------- 95

II. Der Begriff der Steuerbefreiung ---------- 96
1. Geschichtliches ---------- 96
2. Persönliche Steuerbefreiung ---------- 96
3. Sachliche Steuerbefreiung ---------- 97
a) Technisch-formale Befreiung -------- 98
b) Die Bereichsausnahme als unechte Befreiung ---------- 98
c) Die echte (materielle) Befreiung --- 1oo
d) Modelle echter Befreiungen --------- 1o1
aa) Lenkungsbefreiung ---------- 1o1
bb) Befreiung des omnimodo facturus 1o2
cc) Fiskalbefreiung ---------- 1o2

III. Das iSP als Lenkungsbefreiung

1. Das iSP als Bereichsausnahme? --------- 1o3

2. Das iSP als (echte) Befreiungsvorschrift? ---------- 1o5

a) Souveränitätsgedanken und Fehlen eines völkerrechtlichen Verbots der DB ---------- 1o5

b) Alternativen zur Vermeidung der DB - 1o6

c) Ergebnis ---------- 1o7

3. Ziele einer Lenkungsbefreiung --------- 1o8

4. Vermeidung der DB auf Dividenden als Mittel einer Lenkungsbefreiung zur Förderung des internationalen Wirtschaftsverkehrs

a) Wirkung der Vermeidung der DB als solcher ---------- 1o9

b) Zwischenergebnis ---------- 11o

IV. Insbesondere: Die Auswirkungen des iSP

1. Allgemeines

a) Grund und Umfang der Untersuchung -- 111

b) Der sog. Ausländereffekt - kein Problem des deutschen iSP ---------- 112

2. Beeinflussung des Wettbewerbs

a) Das Problem ---------- 114

b) Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Gewinnsteuern? --------- 116

c) Langfristige Wettbewerbsverzerrungen und deren Begleiterscheinungen ----- 117

aa) Kapitalexport ---------- 117

aaa) Begriff der Kapitalexportneutralität (KEN) --------- 117

bbb) Auswirkungen des iSP ------ 118

bb) Exkurs: Kapitalimportneutralität 118

cc) Investitionen ---------- 119

dd) Arbeitsmarkt ---------- 12o

ee) Kapitalbildung ---------- 121

ff) Ergebnis ---------- 121

2. Politische Auswirkungen internationaler Steuerbelastungsunterschiede

a) Allgemeines ---------- 129

b) Geringe Steuerbelastung in wenig entwickeltem Land ---------- 13o

c) Geringe Steuerbelastung in hoch entwickeltem Land ---------- 132

4. ISP und internationale Konzentration

a) Allgemeines ---------- 134

b) Unterschiedliche Auswirkungen des iSP auf die internationale Konzentration ---------- 135

aa) Konzentrationsminderung -------- 136

bb) Konzentrationsförderung--------- 137

cc) Konzentrationslenkung ---------- 137

c) Ergebnis ---------- 138

§ 8 Abgrenzung ---------- 139

I. Die Abgrenzung zur indirekten Anrechnung (iA)

1. Grundsätzliches zum Unterschied Freistellung - Anrechnung ---------- 14o

2. Die direkte Anrechnung ---------- 141

3. Die indirekte Anrechnung im allgemeinen 141

4. Die indirekte Anrechnung de lege lata, § 26 II-VI KStG 1977 ---------- 141

5. Der Charakter der iA

a) Gesetzestechnik ---------- 142

b) Inhalt ---------- 142

6. Ergebnis ---------- 143

Historischer Exkurs:

II. Abgrenzung zum nationalen Schachtelprivileg, § 9 KStG a.F.

1. Das Problem ---------- 144

2. Die Funktion des nSP ---------- 145

3. Das nSP als Bereichsausnahme ---------- 146

a) Rechtsprechung ---------- 146

b) Gesetzeswortlaut ---------- 146
c) Exekutive ---------- 147
d) Stellungnahmen der Literatur
aa) Das nSP als echte Befreiungsvorschrift ---------- 147
bb) Das nSP als Bereichsausnahme --- 148
e) Stellungsnahme ---------- 154
4. Ergebnis ---------- 156

Dritter Teil: Probleme des geltenden Rechts

§ 9 Anwendungsprobleme (Einzelfälle) --------- 158
I. ISP und Pauschalierungserlaß ---------- 159
II. Herstellung der Ausschüttungsbelastung für DBA-befreite Dividenden?
1. Das Problem ---------- 161
2. Vorrang der DBA-Befreiung ---------- 163
III. ISP und Organschaft zu einer Personengesellschaft ---------- 164
IV. Anwendbarkeit des Tarifvorbehalts auf Schachteldividenden?
1. Das Problem im alten Recht ---------- 165
2. KStG 1977 ---------- 167

§ 1o Gültigkeitsproblem: Vereinbarkeit des iSP mit Art. 3 GG?
Einleitung ---------- 168
I. Gleichheitssatz im Steuerrecht
1. Die Aussage des Grundgesetzes --------- 168
2. Literaturmeinungen ---------- 169
3. Das Bundesverfassungsgericht zu Art.3 GG 172
4. Zwischenergebnis ---------- 173

II. ISP und Gleichheitssatz ---------- 173

1. Punktuelle Geltung des iSP ---------- 174

a) Vergleich mit Schachteldividenden aus Staaten, mit denen kein DBA besteht ---------- 175

b) Vergleich mit Schachteldividenden aus Staaten, mit denen zwar ein DBA besteht, dieses aber kein iSP enthält ---------- 175

2. ISP teils mit, teils ohne Aktivitätsklausel ---------- 176

3. Aufteilung in befreite und nicht befreite Dividendengewinne (25%-Grenze) 177

a) Fiskalische Ziele? ---------- 178

b) "Ordnungspolitische" Zielsetzungen? 179

aa) Schaffung "durchschaubarer Verhältnisse"? ---------- 179

bb) Einflußmöglichkeit der inländischen OG auf die Beteiligungsgesellschaft? ---------- 18o

aaa) Optimale Interessenwahrnehmung? ---------- 181

bbb) Wirtschaftlichkeit?-------- 181

c) Geringe Belastung der Betroffenen? 182

d) Der "Vergleich" mit dem nSP - die Orientierung des iSP an der 25%-Grenze des nSP

aa) Historisch ---------- 184

bb) Kritik ---------- 185

aaa) Internationaler Vergleich - 185

bbb) Einfluß des Aktienrechts -- 185

ccc) Literaturmeinungen -------- 186

cc) Kein "Vergleich" zwischen nSP und iSP ---------- 187

aaa) Allgemein ---------- 187

bbb) NSP und iSP ---------- 188

e) Ergebnis ---------- 19o

Vierter Teil

§ 11 Anhang: Rechtspolitische Überlegungen

Einleitung ---------- 191

I. Beseitigung von "Ausweichmöglichkeiten" - Umgehung der Versagung eines unilateralen iSP

1. Das Problem ---------- 192
2. Voraussetzungen ---------- 193
3. Rechtspolitischer Vorschlag ---------- 196

II. Zum europäischen Schachtelprivileg ------- 198

1. Auswirkungen auf Kapitalbewegungen ---- 198
   a) Kapitalexport ---------- 198
   b) Kapitalimport ---------- 199
   c) Ergebnis ---------- 2oo
2. Auswirkungen auf die Unternehmenskonzentration ---------- 2o1
   a) Neugründungen ---------- 2o2
   b) Erwerb bestehender Gesellschaften -- 2o2

III. Würdigung der rechtspolitischen Alternativen ---------- 2o4

1. Bilaterales oder unilaterales iSP?
   a) Unilaterales iSP ---------- 2o4
      aa) Klare Regelung ---------- 2o4
      bb) Vermeidung von Zufälligkeiten durch Gleichmäßigkeit --------- 2o5
   b) Bilaterales iSP ---------- 2o6
      aa) Sachgerechtigkeit durch Differenzierung ---------- 2o6
      bb) Vermeidung von Zufälligkeiten durch innerstaatlich-bilaterales iSP ---------- 2o6
   c) Ergebnis ---------- 2o7
2. ISP oder indirekte Anrechnung? -------- 2o8
   a) Würdigung der Anrechnungsmethode
      aa) Hochschleusung der Steuerbelastung ---------- 2o8

bb) Möglichkeit fiktiver Anrechnung 2o9

cc) Technisch schwieriges Verfahren 21o

b) Rechtspolitische Empfehlung

aa) Berücksichtigung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ---------- 211

bb) Thesaurierung im Investitionsstaat ---------- 213

cc) Flexibilität durch Möglichkeit der fiktiven Anrechnung ---------- 214

dd) Ergebnis ---------- 216

Einleitung

Steuerrechtsinstitute, seien sie auch volkswirtschaftlich noch so wichtig und mit für die Betroffenen weitreichenden finanziellen und wirtschaftlichen Konsequenzen behaftet, pflegen nicht allzu häufig Themen von Monografien zu sein. Größer ist die Chance, sie als Mittelpunkt von Tagungsvorträgen oder Fest- bzw. Zeitschriftenaufsätzen zu sehen. Gründe hierfür wage ich nicht zu nennen; vielleicht sind sie in einer gewissen Abneigung der Wissenschaft für spezielle Steuerrechtsprobleme und der entgegengesetzten Vorliebe der Praktiker dafür zu finden. Die vorliegende Arbeit versucht, für ihren Themenbereich diesem als Mangel empfundenen Zustand abzuhelfen.

Die Konzentration des Themas gerade auf das körperschaftsteuerliche internationale Schachtelprivileg (iSP) beugt sich mehreren Gegebenheiten. Bewertungs- und Gewerbesteuerrecht erscheinen weniger untersuchungswürdig, nachdem für sie das Außensteuerreformgesetz[1] in seinen Artikeln 3 und 4 unilateral wirkende internationale Schachtelprivilegien[2] eingeführt und damit endgültige Tatsachen geschaffen hat. Das (körperschaftsteuerliche) iSP dagegen ist, wie noch zu zeigen sein wird, auf Grund seiner besonderen Rechtsgrundlage ausschließlich in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht nur als Einzelvorschrift, sondern auch

---

1) AStRG v.8.9.1972, BGBl.I 1713

2) Jetzt § 1o2 II BewG und §§ 9 Nr.7, 12 III Nr.4 GewStG

als Inbegriff der Summe dieser Einzelvorschriften stärker mit Problemen und Fragen befrachtet und zudem rechtspolitisch in andauernder Bewegung befindlich.
Außerdem ermöglicht die Eingrenzung des Themas auf das Körperschaftsteuerrecht die notwendige Konzentration auf Kernpunkte und dient somit der Übersichtlichkeit der Arbeit.
Schließlich, aber nicht zuletzt, ist das körperschaftsteuerliche iSP mit Abstand das wirtschaftlich dominierende - dies ebenfalls eine Tatsache, die vom Juristen nicht unbeachtet bleiben kann.

Nur auf den ersten Blick kann als Problem für die Arbeit die Tatsache bezeichnet werden, daß sie sich in der Übergangszeit zwischen zwei grundsätzlich verschiedenen nationalen Körperschaftsteuerrechtszuständen, dem alten System des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes ohne Anrechnung beim Anteilseigner und dem neuen Anrechnungssystem, schon aus Gründen der Berücksichtigung dieser historischen Entwicklung nicht einfach nur dem neuen Recht zuwenden konnte. Der zweite Grund dafür, daß das bis Ende 1976 in Kraft befindliche KStG[3] in der Arbeit relativ häufig zu berücksichtigen ist, liegt an deren Thema. Das iSP ist ohne das nationale Schachtelprivileg[4] (nSP) des alten

---

3) Körperschaftsteuergesetz (KStG 1975) idF vom 18.7.1975, BGBl.I 1934 (Bekanntmachung der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes vom 18.7.1975) - im folgenden KStG a.F. genannt

4) Die Gegensätze "nationales" und "internationales" Schachtelprivileg orientieren sich also an der Wirkungsweise (Zielrichtung) der Vorschrift. Die Bezeichnungen geben nicht unbedingt Auskunft über die Rechtsgrundlage; diese wird in der vorliegenden Arbeit durch das Begriffspaar "innerstaatlich" und "vertraglich" gekennzeichnet. - Auf der umgekehrten Einteilung beruht der gelegentlich in der Literatur zu findende Ausdruck

Rechts[5] schlichtweg unverständlich; ähnliches, wenn auch weniger akzentuiert, gilt für die Vorschriften der indirekten Anrechnung (iA)[6]. Spiegelbildlich zum besseren Problemverständnis bietet sich im Übergangsstadium der beiden Körperschaftsteuersysteme der zusätzliche Vorteil, durch deren Gegenüberstellung auch Gesichtspunkte zur Lösung dieser Probleme gewinnen zu können. Schon allein diese gegenseitige Befruchtung der unterschiedlichen Systeme läßt das alte Recht zumindest aus wissenschaftlicher Sicht nicht zur Makulatur werden.
In erläuternden Aufsätzen zum Inkrafttreten eines DBA findet sich häufig der Passus, das Abkommen gewähre im Verhältnis zum Partnerstaat das "iSP"[7]. Wie bereits erwähnt, wird das iSP aber nur auf Grund von in zahlreichen DBA enthaltenen Einzelvorschriften jeweils punktuell, im Verhältnis zum Partnerstaat also bilateral, gewährt. Für das einzelne DBA dürfte, streng genommen, daher nur von "einem" iSP gesprochen werden. Der Automatik, mit der dennoch von "dem" iSP die Rede ist, ist die Betrachtungsweise zu entnehmen, die Gesamtheit dieser iSP-Vorschriften sei als - wenn auch im einzelnen flexibel ausgestaltetes - ein bestimmtes Rechtsinstitut[8] zu betrachten, dessen Inhalt keiner grundsätzlichen

---

"nationales Schachtelprivileg über die Grenze"; so etwa L. Hintzen, GmbH-Rdsch. 1976, 112, 117; K. Kuhn, FR 1976, 337, 34o (zur Vermögenssteuer)

5) § 9 KStG a.F.

6) § 26 II-VI KStG 1977

7) bzw. eine gleichwertige Formulierung; z.B. D. Pauka, AWD 1974, 533, 536 zum DBA Rumänien: "... erhält eine deutsche Muttergesellschaft... die Schachtelvergünstigung".

8) Der Ausdruck "Rechtsinstitut" erscheint für "etablierte" Vorschriften wie das iSP gerecht-

Erläuterung mehr bedürfe. Im Sinne dieser Übereinstimmung soll das iSP vorläufig als eine Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden festlegende Rechtsnorm verstanden werden. Trotz dieser offenbar vorhandenen grundsätzlichen Übereinstimmung bzgl. des Inhalts des iSP wird es immer wieder mit verschiedenen Namen belegt[9]. Neben dem Ausdruck "internationales Schachtelprivileg", der sich am stärksten durchgesetzt haben dürfte[10] und deshalb sowie auf Grund seiner Plastizität den Vorzug verdient, findet man Benennungen wie "erweitertes Schachtelprivileg"[11], "Schachtelprivileg über die Grenze"[12] oder auch "internationalisiertes Schachtelprivileg"[13]. All diesen Ausdrücken ist jedoch eigen, daß sie dasselbe Rechtsinstitut - eben das mit der Rechtsfolge "Befreiung" der ausländischen Dividenden - erfassen.

---

fertigt. So ausdrücklich K. Ebling, FR 1975, 368, 381; ähnlich D. Pohmer, Die Konzentrationsbegünstigung..., S.213, 227: "...die Verschachtelungskonzentration begünstigende ... Steuerrechtsinstitute..."

9) Ein Phänomen, das gerade im Steuerrecht besonders häufig zu sein scheint. Man vergleiche etwa die Ausdrücke "Doppelbesteuerung, Doppelbelastung, Mehrfachbesteuerung, wirtschaftliche Doppelbelastung" etc., die teils deckungsgleich, teils mit unterschiedlicher Bedeutung verwendet werden; dazu § 6 I.

10) Er wird z.B. verwendet von K-D-D, Systematik III 74; D. Holzheimer, FR 1972, 377, 425, 429; F. Wassermeyer, DStR 1972, 519, 521; G. Rose, Gegenwartsprobleme, S.276; H.J. Hermann, AG 1971, 38, 39; F. Salditt, AWD 1971, 394, 399; L.Müller, DStZ 1973, 252, 258

11) A. Spitaler, AG 1957, 25

12) A. Mennel, DStR 1966, 497, 499; dies. AWD 1966,289, 291; A.J.Rädler, FS Barth, 1971, 143, 153; K.Brezing, WpG 1971, 7, 8; Th. Menck, DStZ 1975, 251, 253

13) H. Debatin, DStZ 1969, 146, 151; K-D-D, Vorbem. Systematischer Teil II 75.

Nur Verwirrung stiften kann dagegen die Ausdehnung der Bezeichnung "Schachtelprivileg" auf die Vorschriften der indirekten Anrechnung[14]. Sie sollte vor allem wegen der unterschiedlichen Rechtsfolge für die iA vermieden werden - daß Anrechnung, wenn sie auch vielleicht ein Privileg im rein philologischen Sinn (= Vorrecht, Ausnahmestellung) darstellt, und Befreiung zwei Paar Stiefel sind, dürfte ohne explizit steuerliche Rechtskenntnisse ersichtlich sein[15]. Nur aber für das Institut der Befreiung hat sich der Ausdruck iSP als Terminus technicus entwickelt. Zulässig erscheint höchstens eine Zuordnung beider Rechtsinstitute zum - wenn auch sehr schwammigen - Begriff der Steuervergünstigung[16].
In diesem, hier bewußt grob skizzierten Sinn soll der Ausdruck iSP vorläufig verstanden werden. Ausgehend von der Vielfältigkeit (auf zahlreichen Normen beruhend) des iSP ist zunächst eine Analyse von Unterschieden und Gemeinsamkeiten dieser zahlreichen Vorschriften zu treffen. Nur wenn ihnen eine oder mehrere Grundformen, sowohl auf den Tatbestand als auch die Rechtsfolge bezogen, zugrunde liegen, kann von "dem" iSP gesprochen werden. Dementsprechend sollen im ersten Teil der Arbeit nach einem historischen Überblick und einer Darstellung der derzeit in Kraft befindlichen iSP-Tatbestände, sowohl für Voraussetzungen als auch Rechtsfolge die Fragen geklärt werden,

a) welche Unterschiede zwischen den einzelnen Tatbeständen bestehen und
b) ob und gegebenenfalls welche Forderungen aus diesen Unterschieden zu ziehen sind.

---

14) G.Lempenau, DB 1972, 1o45, 1o5o; B.Röhrkasten AWD 1973, 467, 468 Anm.11; L.Müller, DStR 1975, 3, 14

15) Im einzelnen zur Frage der Abgrenzung § 8 I

16) H. Debatin, DB 1975, 1714 ff, differenziert sehr genau zwischen "Schachtel-Steuerbegünstigung" und "Internationalem Schachtel-Privileg". Ähn-

Schließlich ist auf die Besonderheiten einzugehen, die sich daraus ergeben, daß die iSP-Vorschriften ausschließlich im Völkervertragsrecht der DBA niedergelegt sind. Die Ergebnisse führen zu einer Definition des iSP in seiner gegenwärtigen Form.
Der zweite Teil der Arbeit trägt der Tatsache Rechnung, daß eine zusammenhängende Darstellung der sich aus dem Wesen des iSP ergebenden Grundfragen bisher fehlt. Steuerliche Funktion, Einordnung innerhalb des Gefüges des Steuertatbestandes, Abgrenzung zu ähnlich strukturierten oder ähnlich wirkenden Rechtsinstituten, grundsätzliche wirtschaftliche Implikationen des iSP bedürfen gerade bei einer Steuerrechtsvorschrift, die durch laufende Neu- und Wiederentstehung einem stets aktuellen Wandel unterworfen ist, einer zusammenhängenden Aufhellung.
Im dritten Teil soll nach Stellungnahmen zu einigen "Tagesproblemen" im Zusammenhang mit dem iSP die Frage nach der Vereinbarkeit des iSP mit dem Grundgesetz, genauer: dessen Artikel 3, aus verschiedenen Blickwinkeln geprüft werden.
In einem ausblickenden Anhang schließlich geht es um diejenigen das iSP tangierenden Fragen, die in nächster Zeit vom Gesetzgeber beantwortet werden sollten. Dies betrifft vor allem die Alternative zwischen iSP und indirekter Anrechnung, die durch die Einführung letzterer als generelle Regelung für ausländische Schachteldividenden gesetzgeberisch nicht nur nicht "erledigt", sondern sogar besonders akut dadurch wurde, daß nunmehr für das DBA-iSP ein neuer Bezugspunkt und damit (aus rechtspolitischer Sicht) Vergleichs- bzw. Rechtfertigungsmaßstab gesetzt wurde.

---

lich der Erlaß des BMF zum AStRG vom 2o.2.75, BStBl.I 262=DStR 1975, 252 unter 1; H.Krabbe, BB 1975, 851. - F.Escher, Methoden, spricht von "Ausschaltung" als Oberbegriff (S.19)

Erster Teil: Grundlagen

§ 1 Die historische Entwicklung des internationalen Schachtelprivilegs

I. KStG 1920[1]

§ 6 KStG 1920 lautete:

> "Als steuerbares Einkommen gelten ... nicht:
> 1.-7. ...
> 8. bei Erwerbsgesellschaften, die nachweislich seit Beginn des der Veranlagung zugrunde gelegten Geschäftsjahres mindestens ein Fünftel der gesamten Aktien, Kuxe, Anteile und Genußscheine einer anderen Erwerbsgesellschaft besitzen, die hierauf entfallenden Gewinnanteile jeder Art. ..."

Das erste KStG[2] zeigte eine für den heutigen Rechtszustand als durchaus bemerkenswert zu bezeichnende steuerliche Behandlung ausländischer Dividenden: Es befreite allgemein Gewinnanteile aus wesentlichen[3] Beteiligungen an anderen Erwerbsgesellschaften, wobei an deren Sitz keine besonderen Erfordernisse geknüpft waren. § 6 KStG 1920 differenzierte also nicht zwischen inländischen und ausländischen Beteiligungsgesellschaften, m.a.W.: Historischer Ausgangspunkt des Körperschaftsteuerrechts und des Außensteuerrechts[4] bei der Besteuerung ausländischer Dividenden war ein innerstaatliches (autonom gewährtes) unilaterales (im Verhältnis zu allen Staaten gültiges) iSP[5].

---

1) Erstes (Reichs-)Körperschaftsteuergesetz vom 30.3.1920, RGBl.393
2) Vorläufer des Schachtelprivilegs befanden sich in § 18 KrStG vom 21.6.1916, RGBl. I 561 und in § 2 III KrStSichG vom 9.4.1917, RGBl.I 351
3) Als wesentlich galt eine Beteiligung von 20%
4) Zum Begriff des Außensteuerrechts als (autonom gesetzter) Teil des deutschen internationalen Steuerrechts O. Bühler, Prinzipien S.2/3; A.Schulze-Brachmann, HWStR, 1.Bd., S.604 ff (Stichwort "Internationales Steuerrecht"); H.-W.Bayer, JA 1976, letzte Seiten 20 (S.276).
5) A. Spitaler, AG 57, 25; Herrmann-Heuer, Anm.1 zu § 9 KStG

II. KStG 1925[6]

§ 11 KStG 1925 lautete:

> "Bei Ermittlung des Einkommens bleiben im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht[7] ... außer Ansatz:
> 1.-2. ...
> 3. bei Erwerbsgesellschaften (§ 4 Abs. 1,3) ..., die nachweislich seit Beginn des Steuerabschnitts (§ 12) auf Grund ihres Besitzes an Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen einer anderen Erwerbsgesellschaft mindestens zu einem Viertel[8] an dem Grund- oder Stammkapital ... beteiligt sind, die auf den bezeichneten Besitz entfallenden Gewinnanteile jeder Art. ..."

§ 4 Abs.I lautete:

> "Als Erwerbsgesellschaften ... gelten ohne Rücksicht auf die Art ihres Betriebs Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nicht rechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, ferner sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetriebe, deren Zweck vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich und ihre Mitglieder ist."

Der großzügige Ausgangspunkt des KStG sollte jedoch, wie vorstehendem Text zu entnehmen ist, nur kurze Zeit bestehen bleiben; bereits das KStG 1925 führte zwei wesentliche Änderungen ein. So wurde zum einen für die Obergesellschaft das Erfordernis der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht aufgestellt[9]. Inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften waren mit Dividendeneinkünften also nicht mehr steuerbefreit. Zum anderen wurde die Beteiligungsquote als Voraussetzung für die Steuerfreiheit der aus der Beteiligung zufließenden Dividenden von 2o auf 25% erhöht. Diese Grenze gilt im

---

6) vom 1o.8.1925, RGBl. I 2o8
7) Hervorhebg. d. Verf.
8) " " "
9) vergl. dazu A. Spitaler, aaO; Herrmann-Heuer,aaO.

Steuerrecht bis heute, wann immer an wesentliche Beteiligungen Rechtsfolgen geknüpft werden[10]. Im Kern jedoch blieb das iSP erhalten, da auch in der neuen Vorschrift an den Wohnsitz der Untergesellschaft keine besonderen Anforderungen gestellt waren. Die Definition des § 4 KStG 1925 setzte nicht etwa eine unbeschränkte Steuerpflicht voraus, weshalb auch hier noch ein unilaterales iSP gewährt wurde[11]. Festzuhalten ist, daß das KStG 1925 ein unilaterales iSP kannte, wenn auch unter im Vergleich zum KStG 1920 eingeschränkten Voraussetzungen.

III. KStG 1934[12]

1. § 9 KStG 1934[13] lautete:

> "Bei Schachtelgesellschaften:
> (1) ist eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen an dem Grund- oder Stammkapital einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt, so bleiben die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz. ..."

Das KStG 1934 bringt die entscheidende Zäsur für die Besteuerung der Schachteldividenden. Das iSP wird beseitigt, auch die Untergesellschaft muß nunmehr unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein. Lediglich das nSP bleibt bestehen[14].

---

10) Eingehend zu der "magischen Zahl 25%" unten § 10 II 3

11) So auch Herrmann-Heuer, aaO., mindestens konkludent, wenn das Erfordernis der unbeschr.Stpfl. für die Untergesellschaft im KStG 1934 als dort neue Voraussetzung bezeichnet wird; a.A. wohl A.Spitaler aaO, der § 11 Nr.3 KStG 1925 als "eingeengtes SP" bezeichnet, worunter er die Voraussetzung der unbeschr.Stpfl. für OG und UG versteht, also ein nSP.

12) vom 16.10.1934, RGBl. I 1031

13) Überschrift über Abschnitt II 2: "Sachliche Befreiungen".

14) wenn auch nur mit gewissen Bedenken des damaligen Gesetzgebers, vergl. die Begründung zum Gesetz in RStBl. 1935, 81, 84

Seit 1934 gab und gibt es also kein unilaterales iSP des innerstaatlichen Außensteuerrechts. § 9 KStG 1934 blieb, soweit hier von Interesse, auch nach dem Krieg unverändert[15].

§ 9 I 1 KStG a.F. lautete:

> "Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahres ununterbrochen an dem Grund- oder Stammkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien, Kuxen oder Anteilen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt, so bleiben die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz."

Auch § 9 KStG a.F. gewährte nur ein nSP, da er nur Gewinnanteile von inländischen Kapitalgesellschaften "außer Ansatz" ließ. Das nSP ist durch die Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens[16] überflüssig geworden und mit Wirkung ab 1.1.1977 ersatzlos weggefallen.

2. An etwas versteckter Stelle war lange Zeit eine sich praktisch nur geringfügig auswirkende, dennoch umstrittene[17] Vorschrift zu finden: § 15 II StAnpG[18]. Dieser lautete, soweit hier interessierend:

> "Hat eine Körperschaft oder Personenvereinigung, die nach bürgerlichem Recht selbständig ist, die sich aber wirtschaftlich als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb darstellt, weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland, so wird sie im Sinn der Steuergesetze so behandelt, als befände sich ihre Geschäftsleitung an dem Ort, an dem

---

15) Zu den - geringfügigen - Änderungen vgl. Herrmann-Heuer, § 9 KStG, Anm.1 a.E., Anm.2; C.Rasenack, Theorie, S.162

16) Unter dem Stichwort "körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren" soll die Anrechnung der auf die Dividende gezahlten Steuer auf die Körperschaft- bzw. Einkommensteuer des Empfängers verstanden werden. Es ist nicht zu verwechseln mit der Anrechnung (oder indirekten Anrechnung) von ausländischer Steuer als Mittel zur Bekämpfung der Doppelbesteuerung; dazu im einzelnen § 8 I

1. ...
2. die beherrschende Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung oder wenn eine Geschäftsleitung im Inland fehlt, ihren Sitz hat."

Auf Grund dieser Vorschrift ließ sich die Möglichkeit nicht ausschließen, daß Dividenden einer ausländischen Untergesellschaft bei der empfangenden inländischen Obergesellschaft steuerfrei blieben. Da für die ausländische UG durch § 15 II StAnpG die inländische unbeschränkte Steuerpflicht fingiert wurde[19], lagen sämtliche Voraussetzungen des § 9 KStG a.F. vor[20]. Diese Konstellation wurde häufig als Fall eines iSP bezeichnet[21]. Ich halte diese Anschauung für unzutreffend, obschon sie zweifellos den wirtschaftlichen Gegebenheiten entgegenkam. Denn wenn ein Steuergesetz die Fiktion erstellt, eine ausländische Gesellschaft sei steuerlich eine inländische, dann hat dies notwendigerweise zur Konsequenz, daß die von dieser Gesellschaft bezogenen Dividenden steuerrechtlich als inländische Dividenden zu behandeln sind. Die Fiktion des § 15 II StAnpG kann daher nicht als Gewährung eines iSP angesehen werden[22]. Dementsprechend führte § 15 II StAnpG auch immer zu der Streitfrage, ob das nSP des § 9 KStG a.F. anwendbar sei[23]. § 15 II StAnpG gewährte somit kein iSP, sondern erweiterte lediglich den Begriff des Ortes der Geschäftsleitung bzw.

---

17) Vgl. H. Jakobs, StuW 197o, Sp. 587, 592
18) Aufgehoben durch Art. 6 AStRG
19) K.Tipke/H.W.Kruse, AO Anm.3 zu § 15 StAnpG
2o) Bei Weiterausschüttung wurde auch die Nachsteuer (§ 9 III KStG a.F.) vermieden
21) C.Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.283; A.Mennel, DStR 1966, 497, 499
22) Im Ergebnis ebenso A.J. Rädler / A. Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandbeziehungen, S. 616 f
23) B. Großfeld, Basisgesellschaften, S.88 f m.w.N.

des Sitzes. Ähnliches gilt für den weiterhin in Kraft befindlichen § 15 I StAnpG[24].

IV. Exkurs: Erlaß 1942

Kein iSP im eigentlichen Sinne stellt der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 24.12.1942[25] dar. Dort wird lediglich angekündigt, Dividenden aus Auslandsbeteiligungen innerhalb Europas[26] könnten ganz oder teilweise steuerbefreit werden. Der Erlaß stellte aus zwei Gründen nicht die Gewährung iSP dar. Einmal wurden sämtliche Dividenden erfaßt, also keine Quotengrenze gezogen. Zum anderen handelte es sich nicht um eine generelle Regelung; vielmehr sollten die Steuererleichterungen nur auf Antrag, also in Einzelfällen, und nur unter der Voraussetzung der wirtschaftspolitischen Gebotenheit der Erleichterung gewährt werden. All dies verhindert die Möglichkeit, hier von einem iSP zu sprechen. Auch wurde die allgemeine gesetzliche Regelung des § 9 KStG 1934 beibehalten.

Es ist nicht ersichtlich, in welchem Umfang auf Grund des Erlasses ausländische Schachteldividenden (gänzlich) steuerbefreit wurden[27]. Der Erlaß wurde erst mit Wirkung zum 1.1.1957 aufgehoben[28].

V. Außensteuerreformgesetz

1. Für Gewinnanteile aus Beteiligungen unbeschränkt KSt-Pflichtiger an ausländischen Kapitalgesellschaften brachte erst Art.2 AStRG[29] eine unilaterale, auf (innerstaatlichem) Außensteuerrecht beruhende Regelung, indem es § 19a II KStG[30] wie folgt

---

24) C.Bellstedt, aaO; H.-P.Reuter, DStR 1966, 491, 494; A.Mennel, aaO. S.5oo f erkennt die hier vertretene Auffassung m.E. zu Unrecht nur für § 15 I StAnpG an. Die von ihr getroffene Differenzierung zwischen § 15 Abs.I und Abs.II erscheint nicht einleuchtend

25) RStBl.1942, 1146 Nr.1o36; vgl. dazu Großfeld aaO., S.233

26) R.C.A. Schmitz, Kommentar, S.963, spricht von Überlegungen, den Anwendungsbereich des Erlasses auf außereuropäische Beteiligungen auszudehnen, wozu es jedoch nicht gekommen ist.

27) C.Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.283, spricht lediglich von einer "teilweisen Wiedereinführung" des iSP

28) BStBl. 1958 II 71

29) v.8.9.1972, BGBl.I 1713

3o) Überschrift über § 19a: "Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften" (Hervorhebg.d.Verf.)

faßte[31]:

> "Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts (Muttergesellschaft) unter den Voraussetzungen des § 9 Abs.1 Satz 1 am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereits dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die in dem nach Satz 2 maßgebenden Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs.1 Nr.1 bis 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (BGBl.I S.1713) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs.2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von den Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen, ... Im übrigen ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden."

§ 19a I KStG a.F. verwies u.a. auf § 34 c II EStG, welcher lautet:

> "Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht."

§ 34c Abs.1 S.1 EStG lautet:

> "Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ihren aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünften in diesem Staat zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt."

Ohne dem Text vorzugreifen, kann - unter dem Blickwinkel der historischen Betrachtung der Besteuerung ausländischer Dividenden - bereits an dieser Stelle gesagt werden: Die Regelung des Art.2 AStRG, die sog. indirekte Anrechnung, bedeutet in der modernen Gesetzgebung die erste generelle,

---

31) Diese Fassung galt gemäß KStG 1975 bis einschl. 1976

also nicht auf die bilateralen Verhältnisse der DBA beschränkte Regelung einer Besserstellung ausländischer Schachteldividenden. Es wird sich zeigen, daß diese Besserstellung noch kein iSP im hier vertretenen Sinne[32] sein kann. Immerhin handelt es sich - im Vergleich zum bis dato geltenden Recht[33], das ausländische Schachteleinkünfte grundsätzlich wie alle anderen Einkünfte behandelte - um eine echte[34] und keineswegs selbstverständliche Begünstigung dieser Dividenden.

VI. KStG 1977[35]

Wie am Beispiel des nSP bereits gezeigt[36], brachte das KStG 1977 mit der Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens eine fundamental neue Rechtslage im Bereich des nationalen Körperschaftsteuerrechts mit sich. Das Anrechnungsverfahren mußte aber nicht zwangsläufig zu einer Änderung der außensteuerlichen Rechtslage führen. Es überrascht daher nicht, die durch das AStRG eingeführte indirekte Anrechnung ohne wesentliche Änderung[37] wiederzufinden.
§ 26 II KStG 1977 entspricht im wesentlichen dem bis dato geltenden Recht[38], nämlich § 19a II EStG a.F. Abs.VI der Vorschrift[39] verweist für die Durchführung der Anrechnung auf Teile von § 34c EStG.

---

32) Vgl. oben S.4 ff
33) Vgl. oben III
34) Vgl. die in Anm. 3o erwähnte Paragraphenüberschrift des Gesetzes
35) Art.1 des KStRG vom 31.8.1976, BGBl.I 2597; dazu etwa H. Hofmann, AG 1974, 3o1
36) Oben III a.E. S.11/12
37) Es soll allerdings auf die ursprüngliche Fassung des Entwurfs hingewiesen werden, der in § 29 III eine Senkung der Mindestbeteiligungsquote auf 1o% vorsah; vgl. BT-Ds 7/147o, S.179 f
38) Weshalb von einer Wiedergabe abgesehen werden soll
39) Entspricht § 19a I 2 KStG a.F.

Als Ergebnis des KStG 1977 für die Besteuerung ausländischer Dividenden kann somit festgehalten werden, daß sich das neue innerstaatliche System auf unser Problem der Besteuerung ausländischer Dividenden nicht auswirkte[40].

VII. Das vertragliche iSP

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß das deutsche Außensteuerrecht lange Jahre von dem Grundsatz ausging, ausländische Dividenden seien Einkünfte wie andere auch, erst seit 1972[41] gilt der Grundsatz der indirekten Anrechnung. Beide Grundsätze jedoch wurden und werden in zunehmendem Maße durchlöchert. Seit dem DBA Kanada[42] wurden in zahlreiche DBA Sondervorschriften aufgenommen, die ein iSP im Verhältnis zum Vertragspartnerstaat einführten[43]. Die hierbei geforderte Mindestbeteiligungsquote von regelmäßig einem Viertel wurde durch § 26 II KStG 1977 nicht berührt. In der Natur der völkerrechtlichen Verträge und der meist sehr komplizierten und zwischen den beteiligten Staaten strittigen Materie der Steuern liegt es begründet, daß - hatten sich Exekutive und Parlament erst einmal entschlossen, das iSP nicht außensteuerrechtlich, sondern über DBA einzuführen - diese Einführung nur allmählich stattfand. Immerhin besteht ein iSP heute im Verhältnis zu den wichtigsten Industrie- und Handelsnationen[44].

---

40) So auch H.A.Vogel, DB 1975, 756, 757 f
41) Art.2 Nr.2 lit.b AStRG
42) Vom 4.6.1956, BGBl.1957 II 187, BStBl.1957 I 254
43) Daher der Ausdruck "vertragliches iSP"
44) Z.B. USA, Japan, Frankreich, Großbritannien, Schweden, Belgien, Niederlande, Luxemburg; dazu kommen de-facto-iSP, soweit in einzelnen DBA die GmbH noch als Betriebsstätte der Obergesellschaft definiert ist (Italien, Finnland) -dazu H.P.Reuter, DStR 1966, 491, 494. Die alte GmbH-Betriebsstättenregelung gilt jetzt nicht mehr im Verhältnis zur Schweiz (vergl.Art.5 Abs.VI. DBA Schweiz 1971), da jetzt

Allein die Regelmäßigkeit, mit der das iSP seit 1956 in die DBA aufgenommen wurde, legt den Schluß nahe: Das iSP ist für die internationale Verflechtung unentbehrlich - bzw.: ohne das iSP der BRD gäbe es wesentlich weniger deutsche wirtschaftliche Expansion im Ausland. Ob dieser Schluß zwingend ist, wird zu untersuchen sein. Auch wenn demnach fast sämtliche DBA neueren Datums das iSP eingeführt haben[45], darf nicht vergessen werden, daß es im Verhältnis zu ca. 12o Staaten der Welt nicht besteht - insbesondere nur sehr beschränkt zu den Staaten der dritten Welt.

VIII. Ausblick: Der EG-Richtlinienentwurf

Die Europäische Gemeinschaft ist neben der im EWGV vorgeschriebenen Angleichung der indirekten Steuern[46] auch an einer Harmonisierung der direkten Steuern interessiert[47]. Dies ist gleichfalls Voraussetzung für die angestrebten binnenmarktähnlichen Verhältnisse ohne steuerliche Wettbewerbsverzerrungen.
Zur Harmonisierung der Körperschaftsteuern ergingen am 16.1.1969 zwei Richtlinienvorschläge der Kommission an den Rat[48]; die zweite[49] ist hier von Interesse. Sie sieht für alle Mutter-Tochter-Gesellschaftsverhältnisse innerhalb der EG-Staaten

---

ein iSP für aktiv tätige Untergesellschaften (dazu im einzelnen unten § 2 I 2) gewährt wird, Art.24 Abs.I Nr.1b DBA n.F.

45) Eine Ausnahme findet sich etwa im DBA Griechenland. Zu den Gründen hierfür unten III 2a aa.

46) Art.99 EWGV

47) H.J.Hermann, AG 1971, 38 nennt die Körperschaftsteuer sogar "die für die im Gemeinsamen Markt operierenden Unternehmen maßgebliche Steuer".

48) ABlEG, Nr. C 39 vom 22.3.1969, S.1

49) sog. Konzernbesteuerungsrichtlinie

die Einführung des iSP[50] vor. Außerdem soll als wichtige "flankierende Maßnahme" die Kapitalertragsteuer auf die von der UG an die OG im anderen EG-Land ausgeschütteten Gewinne entfallen. Als einzige Ertragsteuer würde danach die Körperschaftsteuer der UG anfallen.
Es ist hier nicht der Ort, die Richtlinie als Harmonisierungsvorschlag zu prüfen[51]. Es war lediglich aufzuzeigen, daß die Diskussion des iSP de lege ferenda nicht nur im nationalen Bereich bestimmt wird, sondern sich zunehmend am Gemeinschaftsrecht der EG mindestens mitorientieren muß. Abzuwarten bleibt, ob die Bundesrepublik sich mit ihren Motiven[52], die 1972 zu einer Ablehnung des iSP führten, wird durchsetzen können bzw. ob die entsprechenden Gesichtspunkte im Verhältnis der EG-Staaten untereinander als unerheblich angesehen werden.

5o) allerdings mit einer Beteiligungsquote von (maximal) 2o%. Gegen diesen, als Kompromiß zwischen den unterschiedlichen Einzelregelungen der Mitgliedsländer gedachten Vorschlag haben sich bereits Bundestag (BT-Ds 6/1344 S.5 r.Sp. Nr.7) und Bundesrat (BR-Ds 55/1/69, S.3 Nr.2a unter 1 und S.4 Nr.4a) ausgesprochen. G. Grasmann, AG 1973, 258, 266 hält einen Kompromiß dennoch für möglich.

51) Dazu ausführlich H.J.Hermann, aaO (Anm.47), insbes. S.39 f; G.Grasmann, aaO S.624 ff; H.Debatin, DStZ 1969, 146 ff; G.Sass, AWD 197o, 533 ff

52) Vermeidung von übermäßiger Begünstigung, Erhaltung eines Gesetzgebungs- und Verhandlungsspielraums im Verhältnis zu einzelnen Staaten, vgl. Begründung zu Art.2 AStRG, Tz 4o ff in: DB-Beilage Nr.1o/72

§ 2 Inhalt des iSP

I. Die Tatbestände

Es hat sich gezeigt, daß das iSP derzeit allein in DBA existiert. Im folgenden soll eine Übersicht über die einzelnen iSP-Vorschriften gegeben werden. Es liegt auf der Hand, daß die zahlreichen iSP-Vorschriften sich zwar einerseits an einem bestimmen Grundmuster ausrichten müssen, andererseits aber nie völlig untereinander übereinsimmen können. Das DBA ist in der Lage, auf die jeweiligen Besonderheiten des Steuerrechts sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse und Bedürfnisse des Partnerstaates spezifisch zu reagieren. Zwangsläufig unterscheiden sich daher die einzelnen iSP-Vorschriften voneinander.
Dieser Vielfalt entsprechend erhebt sich die Frage nach dem Unterscheidungskriterium, auf dem eine Übersicht über alle Tatbestände zu beruhen hat.
Geht man vom iSP als der Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden[1] aus, so muß jeder ein iSP gewährende DBA-Tatbestand als Voraussetzung hierfür zwangsläufig mindestens drei Merkmale enthalten:

- -eine ausländische Untergesellschaft (UG)
- -eine inländische Obergesellschaft (OG), die an der UG zu mindestens einem Viertel ("Schachtel") beteiligt ist
- -Dividendenbezug der OG von der UG.

Eine die Tatbestände vergleichende Untersuchung kann sich nur an diesen drei Merkmalen orientieren. Die für sie in Frage kommenden Unterscheidungskriterien können sich daher nur aus den unterschiedlichen tatbestandmäßigen Voraussetzungen der ein-

---

1) oben S.4

zelnen DBA an OG, UG oder den ausgeschütteten Dividenden ergeben.
Die erste und dritte dieser (theoretischen) Möglichkeiten scheiden jedoch bei einer praktischen Betrachtung aus. Wie aus der folgenden Übersicht unschwer erkennbar, wird an die OG stets das Erfordernis der "Kapitalgesellschaft"[2] gestellt. Da es beim iSP um die Vermeidung doppelter Körperschaftbesteuerung geht[3], leuchtet dieses Erfordernis ein: Das Problem der Doppelbesteuerung entsteht nur bei einer körperschaftsteuerpflichtigen OG. Daraus ergibt sich, daß insoweit die iSP-Tatbestände nicht differenzieren können, ein Unterscheidungskriterium aus den Anforderungen an die OG also nicht zu finden ist.
Ähnliches gilt für das Merkmal der Dividendenausschüttung. Zwar sind unterschiedliche Dividendenbegriffe als Folge der praktisch in jedem DBA enthaltenen diesbezüglichen Definition möglich, jedoch lehnen sich diese Definitionen weitgehend an die des Art. 1o OECD-Musterabkommen[4] an, so daß sich mangels Differenzierungen der DBA auch hieraus kein brauchbares Unterscheidungskriterium ableiten läßt.
Übrig bleibt die UG. Zwar wird auch an sie stets das Erfordernis der Körperschaftsteuerpflicht im entsprechenden Sitzstaat gerichtet. Jedoch bestehen weitgehende Differenzierungsmöglichkeiten bezüglich der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, aus

---

2) In DBA, die lediglich "Gesellschaft" formulieren, ist diese Gesellschaft an anderer Stelle des DBA (meist Art.2 oder 3) stets als juristische Person, also Kapitalgesellschaft, definiert. Beispiel: Art.II Abs.1 lit.f DBA Ceylon: Gesellschaft "bedeutet juristische Person oder anderen steuerlich ebenso behandelten Rechtsträger".
3) Zum Begriff der Doppelbesteuerung unten § 6 I
4) Abgedruckt bei K-D-D, Vorbemerkungen (Systematik) Anhang A

der die UG ihre Einkünfte bezieht. Hierin liegt auch der wirtschaftliche Schwerpunkt bei der Gewährung eines iSP. Wenn feststeht, daß ein iSP zum Staat X gewährt werden soll, so ist anschließend in allererster Linie entscheidend, welchen Tätigkeiten die UG nachgehen muß, damit ihre Dividenden im Inland steuerfrei bleiben. Mit Art und Umfang dieser Betätigung steigt und fällt die Zahl der Interessenten an einer Beteiligung an der UG. Die Frage nach dem Kreis der Tätigkeiten, denen die UG nachgehen darf, ohne daß ihre Ausschüttung bei der OG wie normale Auslandseinkünfte, sondern eben (schachtel-)privilegiert werden, führt als wirtschaftlich zentrale Frage zur Differenzierung in "gute" und "schlechte" (schädliche) Tätigkeiten der UG. Diese Differenzierung wird von den DBA in zwei Stufen getroffen: Auf der ersten Stufe wird geregelt, ob überhaupt zwischen guten und schädlichen Einkünften der UG unterschieden werden soll. Die zweite Stufe bestimmt dann die Art der guten Einkünfte bzw. Tätigkeiten. Entsprechend der ersten Stufe können die iSP-Vorschriften der DBA in zwei - derzeit etwa gleich große - Gruppen eingeteilt werden. Es gibt iSP-Vorschriften, die Dividenden jeglicher, insbesondere also auch wirtschaftlich nicht aktiver (Holding-) Gesellschaften erfassen, und es gibt iSP-Vorschriften, die der UG eine bestimmte Art der wirtschaftlichen Betätigung[5] vorschreiben. Nach dieser -wirtschaftlich

---

5) Dieser Kategorie ist auch der Fall zuzuordnen, daß die UG zwar nicht selbst aktiv tätig ist, ihre Einkünfte jedoch aus aktiv tätigen Enkelgesellschaften bezieht; vgl. etwa DBA Australien, Nr.1o lit. d, ii Schlußprotokoll

entscheidenden - Unterscheidung richtet sich die nun folgende Übersicht[6].

1. ISP-Vorschriften ohne Aktivitätsklausel[7] für die UG

Zur Zeit bestehen in 13 gültigen DBA Vorschriften, die ein iSP ohne Aktivitätsklausel enthalten.

Im einzelnen handelt es sich um folgende Abkommen:

a) DBA Ceylon (Sri Lanka) vom 4.7.1962, BGBl. 1964 II 789; iSP enthalten in Art. XV, Abs.II lit.a S.3.
Art.XV Abs.II lautet:
"Die Bundesrepublik setzt bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person ihre Steuern wie folgt fest:
a. Von der Bemessungsgrundlage für die Steuern der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb von Ceylon ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Einkommen in Ceylon besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe (b) gilt. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei Einkünften aus Dividenden gelten die vorstehenden Vorschriften nur für Dividenden, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Person von einer in Ceylon ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundertder erstgenannten Gesellschaft gehören."

b) DBA Dänemark vom 3o.1.1962, BGBl.1963 II 1311; iSP enthalten in Art.19 Abs. III.
Art. 19 Abs.III lautet:
"Anteile an einer im Königreich Dänemark ansässigen Kapitalgesellschaft, die einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gehören, sowie die auf diese Anteile gezahlten Dividenden sind bei der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen, wenn die Beteiligung mindestens 25 von Hundert der stimmberechtigten Anteile der im Königreich Dänemark ansässigen Gesellschaft beträgt."

---

6) Der Verf. hat von einer nur beispielhaften Wiedergabe einzelner DBA-Vorschriften bewußt abgesehen. Zum einen soll damit die Möglichkeit geschaffen werden, unterschiedliche Tatbestandsformulierungen zu erkennen und zu analysieren (vgl. auch unten 3). Zum anderen zwingen auch nicht seltene Neufassungen zur Fixierung des gegenwärtigen Rechtszustands.

7) Den prägnanten Ausdruck "Aktivitätsklausel"

c) DBA Frankreich vom 21.7.1959, BGBl.1961 II 397; iSP enthalten in Art.2o Abs.I b aa in der Form des Revisionsprotokolls vom 9.6.1969, BGBl.197o II 717.Art.2o Abs.I lautet:
"Bei Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden vorbehaltlich der Buchstaben b) und c) die aus Frankreich stammenden Einkünfte ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Frankreich besteuert werden können. Diese Bestimmung schränkt das Recht der Bundesrepublik nicht ein, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.
b) (aa) Auf Dividenden ist Buchstabe a) nur anzuwenden, wenn die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, der mindestens 25 vom Hundert des Gesellschaftskapitals der erstgenannten Gesellschaft gehören. ..."

d) DBA Großbritannien vom 26.11.1964, BGBl.1966 II 358; iSP enthalten in Art. XVIII Abs. II lit.a S.3 idF des Revisionsprotokolls vom 23.3.197o, BGBl. 1971 II 46.
Art. XVIII Abs.II lautet:
"Im Falle einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreichs ... ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe b) gilt; ... Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte .. bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.
Bei Einkünften aus Dividenden gilt Satz 1 jedoch nur für Dividenden, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Kapitalgesellschaft von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

e) DBA Indien vom 18.3.1959, BGBl.196o II 1828; iSP enthalten in Art.XVI Abs.III lit.a S.3.
Art.XVI Abs.III lautet:
"Vorbehaltlich Absatz (1) wird die Steuer im Fall einer in der Bundesrepublik ansässigen

---

gebraucht z.B. G.Lempenau, DStZ 1975, 5o, 53; Th.Menck, DStZ 1975, 251, 253, spricht von "Produktivitätsklausel" (wogegen philologische Bedenken sprechen), D.Pauka, AWD 1974, 385, 39o von "Produktionsklausel"

Person wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb Indiens ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Indien besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe b) gilt. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei Einkünften aus Dividenden gelten die vorstehenden Vorschriften jedoch nur für Dividenden, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Gesellschaft von einer in Indien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

f) DBA Irland vom 17.1o.1962,BGBl.1964 II 266; iSP enthalten in Art.XXII Abs.II lit.a aa S.3. Art.XXII Abs.II lautet:
"Im Falle einer in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Bei einer Person, die ... in der Bundesrepublik ansässig ist, gilt folgendes:
aa) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb Irlands ... ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Irland besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe (bb) gilt. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei Einkünften aus Dividenden gilt Satz 1 jedoch nur für Dividenden, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in Irland ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hunder der erstgenannten Gesellschaft angehören..."

g) DBA Japan vom 22.4.1966, BGBl. 1967 II 872; iSP enthalten in Art.23 Abs.I lit.a S. 3. Art. 23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer in der Bundesrepublik wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b) anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb Japans ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Japan besteuert werden können; ... Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn sie

einer in der Bundesrepublik ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

h) DBA Kanada vom 4.6.1956, BGBl. 1957 187; iSP enthalten in Art. XVI Abs.II S.3 iVm Art.VI Abs.1.
Art.XVI Abs.II lautet:
"Bei der Festsetzung ihrer in Artikel I dieses Abkommens bezeichneten Steuern wird die Bundesrepublik, soweit in der Bundesrepublik ansässige Personen in Frage stehen, diejenigen Einkünfte aus Quellen innerhalb Kanadas, die nach kanadischem Recht und nach diesem Abkommen nicht von der kanadischen Steuer befreit sind, von der Bemessungsgrundlage ausnehmen. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die nach diesem Absatz von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des anwendbaren Steuersatzes zu berücksichtigen. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Dividendeneinkünfte, mit Ausnahme der in Art.VI Abs.1 bezeichneten Dividenden, ..."
Art.VI lautet:
"(1) Der Satz der Steuer für Dividenden, die einer in einem der Gebiete ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, der mehr als 25 von Hundert der stimmberechtigten Anteile der letztgenannten Gesellschaft gehören, darf in dem anderen Gebiete 15 vom Hundert nicht übersteigen..."

i) DBA Luxemburg vom 23.8.1958, BGBl.1959 II 1269; iSP enthalten in Art. 2o Abs. II S.3 iVm Art.13 Abs. IV[8].
Art. 2o Abs. II lautet:
"Ist die Bundesrepublik Deutschland der Wohnsitzstaat, so wird sie die Einkünfte und Vermögensteile aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen, für die nach den vorhergehenden Artikeln das Großherzogtum Luxemburg ein Besteuerungsrecht hat. Die Steuern für Einkünfte oder Vermögensteile, die der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung überlassen sind, werden jedoch nach dem Satz erhoben, der dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht. Dividenden, mit Ausnahme der unter Art.13 Abs.4 fallenden Dividenden, ... sind abweichend von Satz 1 nicht aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen;..."

---

8) Über die Einordnung des iSP im Verhältnis zu Luxemburg besteht keine Einigkeit. Während T.Menck, DStZ 1975, 251, 253, Anm.5a, vom Fehlen einer Aktivitätsklausel ausgeht, meint G.Lempenau, DStZ 1975, 5o, 53, das DBA Luxemburg habe für luxemburgische Holdinggesellschaf-

Art. 13 Abs. IV lautet:
"Der Steuerabzug nach Abs.2 darf jedoch 1o v. Hundert nicht übersteigen, wenn die Dividenden von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten an eine Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Staat gezahlt werden, der mindestens 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile der erstgenannten Gesellschaft gehören."

Beachte: Ergänzungsprotokoll zur Änderung vom 15.6.1973, noch nicht ratifiziert. Inkrafttreten aber rückwirkend ab Veranlagungszeitraum 1971.

Art.2o idF des Rivisionsprotokolls lautet:
"1)...
2) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer des Wohnsitzstaates werden die Einkünfte und Vermögensteile ausgenommen, für die nach den vorhergehenden Artikeln der andere Staat ein Besteuerungsrecht hat, es sei denn, daß Abs.3 gilt. Die Steuer für die Einkünfte und Vermögensteile, die dem Wohnsitzstaate überlassen sind, wird jedoch nach dem Satz erhoben, der dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht. Bei Dividenden gelten die Sätze 1 und 2 nur für Dividenden, die einer Kapitalgesellschaft von einer Kapitalgesellschaft mit Wohnsitz in dem anderen Staat gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 v.H. der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

---

ten nie gegolten. Er beruft sich dabei auf Nr.1 des Schlußprotokolls des DBA Luxemburg vom 26.11.1959, die u.a. lautet: "Das Abkommen gilt nicht für Holdinggesellschaften im Sinn der besonderen luxemburgischen Gesetze".
Die Verweisung auf das luxemburgische Recht muß jedoch nicht zwangsläufig zu denselben Voraussetzungen wie eine Aktivitätsklausel führen. Es erscheint wohl möglich, daß eine nicht aktive (im Sinn einer Aktivitätsklausel) luxemburgische UG gleichwohl nicht unter den Begriff der Holdinggesellschaft nach luxemburgischem Recht fällt. Das iSP Luxemburg war danach (wenn auch mit gewissen Bedenken) in die Kategorie der iSP-Vorschriften ohne Aktivitätsklausel aufzunehmen.

k) DBA Niederlande vom 16.6.1959, BGBl. 196o II 1781; iSP enthalten in Art.2o Abs.II S.3 iVm Art.13 Abs.IV.
Der Wortlaut von Art.2o III 3 und Art.13 IV ist identisch mit den entsprechenden Vorschriften des DBA Luxemburg a.F. (vgl. oben i) (selbstverständlich heißt es hier "Niederlande" statt "Großherzogtum Luxemburg"), weshalb von einer Wiedergabe abgesehen werden kann[9]. Eine der Nr.1 des Protokolls zum DBA Luxemburg vergleichbare Vereinbarung besteht nicht.

l) DBA Norwegen vom 18.11.1958, BGBl. 1959 II 128o; iSP enthalten in Art.19 Abs.III.
Art.19 Abs.III lautet:
"Anteile an einer im Königreich Norwegen ansässigen Aktiengesellschaft oder nach norwegischem Steuerrecht dieser gleichgestellten Gesellschaft, die einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gehören, sowie die auf diese Anteile gezahlten Dividenden sind bei den Steuern der Bundesrepublik aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen, wenn die Beteiligung mindestens 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile der im Königreich Norwegen ansässigen Gesellschaft beträgt."

m) DBA Schweden vom 17.4.1959, BGBl.196o II 1814; iSP enthalten in Art.19 Abs.III.
Art.19 Abs.III lautet:
"Anteile an einer im Königreich Schweden ansässigen Aktiengesellschaft, die einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gehören, sowie die auf diese Anteile gezahlten Dividenden sind in der Bundesrepublik Deutschland steuerfrei, wenn der deutschen Gesellschaft mindestens 25 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der im Königreich Schweden ansässigen Gesellschaft gehören."

n) DBA USA vom 22.7.1954 in der Fassung des Protokolls vom 17.9.1965, BGBl.1966 II 745; iSP enthalten in Art. XV Abs.1 lit.b Nr.1 aa S.3.
Art. XV Abs.I lautet:
"Eine Doppelbesteuerung ist in der folgenden Weise zu vermeiden:
a) ...
b) 1. Bei einer natürlichen Person mit Wohnsitz in der Bundesrepublik und einer deutschen Gesellschaft wird die Steuer der Bundesrepublik wie folgt festgesetzt:
(aa) Von der Bemessungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen

---

9) s.Anm. 8

innerhalb der Vereinigten Staaten ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten nicht steuerbefreit sind, es sei denn, daß Buchstabe (bb) anzuwenden ist. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei Einkünften aus Dividenden ist Satz 1 jedoch nur auf die Dividenden anzuwenden, die nach dem Recht der Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind und einer deutschen Kapitalgesellschaft von einer amerikanischen Körperschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar gehören..."

2. ISP-Vorschriften mit Aktivitätsklausel für die UG

Der unter 1 angeführten Reihe stehen zahlreiche DBA gegenüber, die das iSP zwar gewähren, dies aber davon abhängig machen, daß die ausländische Gesellschaft entweder eine genau definierte Tätigkeit (z.B. "Bergbau") oder generell eine "aktive wirtschaftliche Tätigkeit" ausübt. Im einzelnen handelt es sich um folgende Bestimmungen:

a) DBA Australien vom 24.11.1972, BGBl. 1974 II 337; iSP enthalten in Art.22 Abs.II lit.a S.3 iVm dem Schlußprotokoll Nr. 1o lit.d.
Art. 22 Abs.II lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die deutsche Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden vorbehaltlich des Buchstabens b die Einkünfte aus Quellen innerhalb Australiens und die unter Artikel 21 Absätze 1 u.2 fallenden, in Australien gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Australien besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland wird aber den Steuersatz, der auf die nicht auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte oder Vermögenswerte anzuwenden ist, unter Berücksichtigung der so ausgenommenen Einkünfte oder Vermögenswerte festsetzen. Bei Einkünften aus Dividenden gilt Satz 1 nur für Dividenden, die an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Australien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte oder insgesamt ausgegebene Aktien zu mindestens 25 vom Hundert der deutschen Gesellschaft gehören ..."

Nr. 1o des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 22:
(a) - (c) ...
(d) Artikel 22 Abs.2 Buchstabe a des Abkommens gilt für die Gewinne einer Betriebsstätte und die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden nur dann, wenn die Gewinne der Betriebsstätte oder die Einkünfte der Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
(i) aus sich innerhalb Australiens vollziehender Herstellung, Bearbeitung oder Verarbeitung von Gütern oder ähnlicher Tätigkeiten, Aufsuchen und Gewinnung von Mineralien und deren Aufbereitung, Betrieb eines Steinbruchs, Grundstoffproduktion, Bau- und Montagearbeiten, Beförderungsleistungen, Lager- und oder Fernmeldeverkehr, Beratung oder Dienstleistung, Vermietung oder Verpachtung, Bank-, Teilzahlungs-, Kredit- oder Versicherungsgeschäften, aus dem Verkauf von Gütern oder Waren innerhalb Australiens oder von Australien aus oder aus sonstigen solchen Tätigkeiten, die die Vertragstaaten in einem zu diesem Zwecke vorzunehmenden Briefwechsel vereinbaren;
oder
ii) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Australien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte oder insgesamt ausgegebene Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus den in Ziffer i genannten Tätigkeiten beziehen. - ..."

b) DBA Belgien vom 11.4.1967, BGBl.1969 II 18;
iSP enthalten in Art.23 Abs.I Nr.3 S.1.
Art.23 Abs.I lautet:
"Bei Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
1. Die aus Belgien stammenden Einkünfte ... sind in der Bundesrepublik Deutschland von der Steuer befreit. Diese Befreiung schränkt jedoch das Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ein, die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.
2. ...
3. Abweichend von Nr.2 Buchstabe a fallen Dividenden einer in Belgien ansässigen Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien, die eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft bezieht, der mindestens 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile der erstgenannten Gesellschaft gehören, unter Nr. 1, wenn die aus dritten Staaten bezogenen

Bruttodividenden, abzüglich der ausländischen Steuer, nicht mehr als 2o v.H. der Gewinne der erstgenannten Gesellschaft ausmachen.
Dividenden, die auf Grund eines zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem dritten Staat geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland steuerbefreit wären, wenn sie unter den gleichen Umständen unmittelbar an die in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt worden wären, gelten für den vorstehenden Unterabsatz nicht als Dividenden, die aus einem dritten Staat stammen. ..."

c) DBA Brasilien vom 18.12.1974, BGBl.1975 II2245; iSP enthalten in Art.24 Abs.I lit. c iVm Nr.8 des Protokolls.
Art. 24 Abs.I lautet:
Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person werden folgende Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen:
a) ...
b) ...
c) Dividenden, die unter Artikel 1o fallen und die an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Brasilien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört....."
Nr.8 des Protokolls lautet:
"8. Zu Artikel 24
Für die Gewinne einer Betriebsstätte und für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt, für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden, für die Beteiligung an einer Gesellschaft und für die in Art. 13 Absätze 1 und 2 erwähnten Gewinne gilt unter Ausschluß des Artikels 24 Absätze 1 und 3 nur Absatz 2 dieses Artikels, es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß mindestens 9o vom Hundert der Einnahmen der Betriebstätte oder Gesellschaft aus einer der folgenden innerhalb Brasiliens ausgeübten Tätigkeit stammen:
aus der Herstellung, dem Verkauf oder der Vermietung von Gütern oder Waren (einschließlich der Fälle, in denen diese Güter oder Waren an Kunden außerhalb Brasiliens verkauft oder vermietet werden), aus technischer Beratung oder technischer oder kaufmännischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften, aus Zinsen oder Lizenzgebühren, die aus Brasilien stammen und mit den oben

genannten Tätigkeiten in Zusammenhang stehen, aus von der Regierung Brasiliens oder einer ihrer Gebietskörperschaften gezahlten Zinsen oder aus Zinsen und Dividenden, die eine in Brasilien ansässige Gesellschaft zahlt, wenn diese Gesellschaft mindestens 9o vom Hundert ihrer Einnahmen aus den oben genannten Tätigkeiten bezieht."

d) DBA Iran vom 2o. 12. 1968, BGBl.1969 II 2133; iSP enthalten in Art. 24 Abs.I lit.a S.3. Art. 24 lautet:
"Bei Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
a) Die aus dem Iran stammenden Einkünfte - unter Vorbehalt der Buchstaben b bis d - ... sind von der deutschen Steuer befreit. Diese Bestimmung schränkt jedoch das Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ein, die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 jedoch nur anzuwenden, wenn die Dividenden von einer im Iran ansässigen Aktiengesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Aktiengesellschaft gezahlt werden, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der erstgenannten Gesellschaft verfügt.....
b) ...
c) ...
d) Buchstabe a gilt für Dividenden nur dann, wenn die Dividenden von einer Gesellschaft ausgeschüttet werden, deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Vermietung oder Verpachtung, aus Dienstleistungen, aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder aus Zinsen oder Dividenden iranischer Herkunft stammen; werden die letzterwähnten Dividenden von einer oder mehreren im Iran ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört, so ist ferner Voraussetzung, daß die Einkünfte der zweiten Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich aus den vorstehend aufgeführten Tätigkeiten stammen..."

e) DBA Island vom 18.3.1971, BGBl. 1973 II 357; iSP enthalten in Art. 23 Abs.I lit.a iVm dem Abschlußprotokoll.
Art. 24 Abs. I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland anssäsigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb Islands ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Island besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden sind die vorstehenden Bestimmungen nur anzuwenden, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört ..."

Das Schlußprotokoll lautet:
"...
Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a gilt nur für Dividenden, die von einer Gesellschaft gezahlt werden, deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Islands ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Vermietung oder Verpachtung, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Island ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Islands ausgeübten Tätigkeiten beziehen:
(folgt: wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a) ..."

f) DBA Israel vom 9.7.1962, BGBl. 1966 II 329; iSP enthalten in Art.18 Abs.I lit.a iVm lit.d und f.
Art.18 Abs. I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb Israels ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Israel besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe b anzuwenden ist. Die Bundesrepublik

behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.
b) ...
c) ...
d) Abweichend von den Buchstaben b und c gilt Buchstabe a für Dividenden, die einer in der Bundesrepublik ansässigen Gesellschaft von einer in Israel ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören.
e) ...
f) Buchstabe d gilt für Dividenden nur dann wenn sie von einer Gesellschaft gezahlt werden, deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich
aa) aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
bb) aus Dividenden stammen, die von einer oder mehreren in Israel ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mehr als 5o vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder Bank- oder Versicherungsgeschäften beziehen.
...."

g) DBA Jamaika vom 8.1o.1974, BGBl. 1976 II 1194; iSP enthalten in Art.23 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr.2 lit.a bb des Protokolls.
Art.23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb Jamaikas sowie die in Jamaika gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Jamaika besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden sind die vorstehenden Bestimmungen nur anzuwenden, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Jamaika ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehören."

Nr.2 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 23:
a) Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Buchstabe d des genannten Absatzes entsprechend für die Gewinne einer Betriebsstätte und für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt; für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden und für die Beteiligung an einer Gesellschaft; oder für die in Artikel 13 Absätze 1 und 2 des Abkommens erwähnten Gewinne, es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einnahmen der Betriebsstätte oder Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen
aa) aus einer der folgenden innerhalb Jamaikas ausgeübten Tätigkeiten: Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte oder
bb) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Jamaika ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Jamaikas ausgeübten Tätigkeiten bezieht: (folgt: wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a)"

h) DBA Liberia vom 25.11.1970, BGBl. 1973 II 1285; iSP enthalten in Art. 23 Abs. I lit.a iVm Nr.7 des Schlußprotokolls.
Art.23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Liberia ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Liberia besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden sind die vorstehenden Bestimmungen dieses Buchstabens nur anzuwenden, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Liberia ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert der deutschen Gesellschaft gehört..."

Nr. 7 des Schlußprotokolls lautet:
"Zu den Artikeln 1o und 23
Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Buchstabe b des genannten Artikels entsprechend ... für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden ..., es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland snsässige Person nachweist, daß die Einnahmen der ... Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Liberias ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Sachwerten, aus dem Bergbau, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Liberia ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, über deren Kapital die oben genannte Gesellschaft zu mehr als 25 % verfügt und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Liberias ausgeübten Tätigkeiten beziehen: (folgt: wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a)."

i) DBA Malta vom 15.9.1974, BGBl. 1976 II 1o9; iSP enthalten in Art.23 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr. 4 des Protokolls.
Art. 23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b oder c anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Malta sowie die in Malta gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Malta besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Die vorstehenden Bestimmungen gelten entsprechend für Dividenden, die an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört ..."

Nr. 4 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 23
Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Absatz 1 Buchstaben b und c des genannten Artikels entsprechend für die Gewinne einer Betriebsstätte und für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte dar-

stellt, sowie für die in Artikel 13 Absätze 1 und 2 des Abkommens erwähnten Gewinne, für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden und für die Beteiligung an einer Gesellschaft, es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einnahmen der Betriebsstätte oder Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen
a) aus einer der folgenden in Malta ausgeübten Tätigkeiten: Herstellung oder Verkauf von Gütern und Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Malta ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört oder fast ausschließlich aus einer der folgenden in Malta ausgeübten Tätigkeiten beziehen: (folgt: wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a)"

k) DBA Pakistan vom 7.8.1958, BGBl. 1960 II 1799; iSP enthalten in Art. XIV Abs. III lit.a und c idF des Änderungsprotokolls vom 27.8.1963, BGBl. 1971 II 26.
Art. XIV Abs. III lautet:
"...
(a) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb Pakistans ausgenommen ... Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Für Dividenden, die eine deutsche Gesellschaft von einer pakistanischen Gesellschaft bezieht, gilt Satz 1 nur, wenn der deutschen Gesellschaft mindestens 25 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der pakistanischen Gesellschaft gehören.
(b) ...
(c) Dividenden im Sinne des Buchstabens a werden von der Bemessungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik nur ausgenommen, wenn sie von einer pakistanischen Gesellschaft gezahlt werden, deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus einem industriellen Unternehmen, aus dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder aus Dividenden stammen, die von einer anderen pakistanischen Gesellschaft gezahlt werden, die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus (folgt: wörtlich obige Aufzählung) bezieht."

l) DBA Polen vom 18.12.1972, BGBl. 1975 II 646[10]; iSP enthalten in Art. 21 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr. 5 des Protokolls.
Art. 21 Abs. I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik Deutschland werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb der Volksrepublik Polen und die in der Volksrepublik Polen gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Volksrepublik Polen besteuert werden können, soweit nicht Buchstabe b) anzuwenden ist. Die Bundesrepublik Deutschland wird jedoch die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn die Dividenden einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in der Volksrepublik Polen ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

Nr. 5 des Protokolls lautet:
"Zu Art. 21:
Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a) des Abkommens gilt nur dann, wenn die Betriebsstätte oder die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihre Einnahmen ausschließlich oder fast ausschließlich aus folgenden innerhalb der Volksrepublik Polen ausgeübten Tätigkeiten bezieht: Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren, technische Dienstleistungen oder Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, ist Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b) anzuwenden..."

m) DBA Rumänien vom 29.6.1973, BGBl. 1975 II 602[11]; iSP enthalten in Art. 19 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr. 6 des Protokolls.
Art. 19 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer der Bundesrepublik Deutschland werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb der Sozialistischen Republik Rumänien ... ausgenommen, die nach diesem Abkom-

---

10) Dazu D. Pauka, AWD 1974, 385
11) Dazu ders., AWD 1974, 533

men in der Sozialistischen Republik Rumänien besteuert werden können, soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn die Dividenden einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in der Sozialistischen Republik Rumänien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören..."

Nr. 6 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 19:
Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt nur dann, wenn die ... Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihre Einnahmen ausschließlich oder fast ausschließlich aus folgenden innerhalb der Sozialistischen Republik Rumänien ausgeübten Tätigkeit bezieht: Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren, technische Dienstleistungen oder Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, ist Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b anzuwenden..."

n) DBA Sambia vom 3o.5.1973, DGBl. 1975 II 662; iSP enthalten in Art. 23 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr. 4 des Protokolls.
Art. 23 Abs. I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Sambia ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Sambia besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt jedoch alle so ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung ihres Steuersatzes für die nicht so ausgenommenen Einkünfte ...
Die vorstehenden Bestimmungen gelten entsprechend für Dividenden, die von einer in Sambia ansässigen Gesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, der mindestens 25 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der sambischen Gesellschaft unmittelbar gehören ..."

Nr. 4 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 23
Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Absatz 1 Buchstabe b des genannten Artikels entsprechend ... für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden..., es

sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einnahmen ... der Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Sambias ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die einer oder mehreren in Sambia ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Sambias ausgeübten Tätigkeiten beziehen: (folgt: wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a)."

o) DBA Schweiz vom 11.8.1971, BGBl. 1972 II 1o2; iSP enthalten in Art. 24 Abs. I Nr.1 lit.b.
Art.24 Abs. I lautet:
"Bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
1. Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:
a)...
b) Dividenden im Sinn des Artikels 1o, die eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ausschüttet, wenn nach deutschem Steuerrecht auf eine davon zu erhebende Körperschaftsteuer auch eine vom Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft erhobene schweizerische Steuer angerechnet werden könnte;..."

p) DBA Singapur vom 19.2.1972, BGBl. 1973 II 373; iSP enthalten in Art. 23 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr.3 des Schlußprotokolls.
Art.23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Singapur ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Singapur besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Divi-

denden sind die vorstehenden Bestimmungen dieses Buchstabens nur anzuwenden, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Singapur ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapitel zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört..."

Nr. 3 des Schlußprotokolls lautet:
"Zu Artikel 23:
Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Absatz 1 Buchstabe b des genannten Artikels entsprechend ... für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden ..., es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einnahmen ... der Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Singapurs ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Singapur ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Singapurs ausgeübten Tätigkeiten beziehen:
(folgt: wörtlich die gleiche Aufzählung wie oben a)."

q) DBA Spanien vom 5.12.1966, BGBl. 1968 II 9;
iSP enthalten in Art. 23 Abs.I lit.a S.3 iVm dem Notenwechsel vom 5.12.1966.
Art. 23 Abs. I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden Einkünfte aus Quellen innerhalb Spaniens ... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Spanien besteuert werden können, es sei denn, daß Buchstabe (b) anzuwenden ist. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden auf Dividenden, die
(aa) einer in der Bundesrepublik ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in Spanien ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören,
oder
(bb) aus den von einer sociedad de personas ausgeschütteten Gewinnen im Sinne von Artikel 1o Absatz 4 bestehen."

Auszug aus dem Notenwechsel vom 5.12.1966:
"... daß die beiden Vertragstaaten übereingekommen sind, Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe (a) auf Dividenden ... nur anzuwenden, wenn die Einkünfte der in Spanien ansässigen Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich
(a) aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften stammen oder
(b) aus Dividenden bestehen, die von einer oder mehreren in Spanien ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, die ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus (folgt: die wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a) beziehen, sofern mindestens 25 vom Hundert des Kapitals jeder dieser Gesellschaften der erstgenannten Gesellschaft gehören."

r) DBA Südafrika vom 25.1.1973, BGBl. 1974 II 1186; iSP enthalten in Art. 2o Abs.II lit.a S.3 iVm dem Briefwechsel vom 25.1.1973.
Art. 2o Abs. II lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb Südafrikas ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Südafrika besteuert werden können. Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 jedoch nur anzuwenden, wenn sie an eine in der Bundesrepublik ansässige Gesellschaft von einer in Südafrika ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der deutschen Gesellschaft gehören ..."

Der Briefwechsel vom 25.1.1973 lautet:
"..., daß die nachstehend aufgeführten Vorschriften wie folgt anzuwenden sind:
Artikel 2o Absatz 2 Buchstabe a gilt für die Gewinne einer Betriebstätte oder für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden nur dann, wenn ... die Einkünfte dieser Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Südafrikas ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Vermietung oder Verpachtung, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Südafrika ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zumindest

25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Südafrikas ausgeübten Tätigkeiten beziehen: ..." (folgt wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a).

s) DBA Thailand vom 1o.7.1967, BGBl. 1968 II 589; iSP enthalten in Art. 22 Abs.II lit.a S.3 iVm dem Notenwechsel vom 1o.7.1967.
Art. 22 Abs.II lautet:
"... wird bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Von der Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb Thailands ... ausgenommen, ... Die Bundesrepublik behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte ... bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn die Dividenden einer in der Bundesrepublik ansässigen Gesellschaft von einer in Thailand ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehören. ..."

Auszug aus dem Notenwechsel vom 1o.7.1967:
"... daß die beiden Vertragstaaten übereingekommen sind, die nachstehend erwähnten Bestimmungen wie folgt anzuwenden:
1. ...
2. Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe 2 ... gilt nicht für Dividenden, die von einer Gesellschaft gezahlt werden, deren Einkünfte nicht ausschließlich oder fast ausschließlich
a) aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Vermietung oder Verpachtung, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften, oder
b) aus Dividenden stammen, die von einer oder mehreren in Thailand ansässigen Gesellschaften gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mehr als 25 v.H. der erstgenannten Gesellschaft gehören und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich ... (folgt wörtlich gleiche Aufzählung wie oben a) beziehen."

t) DBA Trinidad und Tobago vom 4.4.1973, BGBl. 1975 II 679; iSP enthalten in Art.22 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr. 5 des Protokolls.
Art. 22 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Trinidad und Tobago

ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Tridi-dad und Tobago besteuert werden können. Die Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt aber die auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für die nicht auf diese Weise ausgenommenen Einkünfte. Auf Dividenden sind die vorstehenden Bestimmungen dieses Buchstabens nur anzuwenden, wenn es sich um Dividenden im Sinne des Artikels 1o Absatz 4 Satz 1 handelt, die an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft von einer in Trinidad und Tobago ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört ..."

Nr. 5 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 22
Ungeachtet des Absatzes 1 Buchstabe a gilt Absatz 1 Buchstabe b entsprechend
b) für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden ..., wenn das deutsche Steuerrecht die Anrechnung der Körperschaftsteuer von Trinidad und Tobago, die die Gesellschaft gegebenenfalls auf ihren Gewinn zahlt, neben der Steuer von Trinidad und Tobago von den Dividenden lediglich auf Grund dieses Abkommens zuläßt."

u) Anmerkung: Auch das DBA Argentinien vom 13.7.1966 (BGBl. 1967 II 838) gewährte in Art.2o Abs.I lit.a S.3 iVm dem Notenwechsel vom 13.7.1966 ein iSP mit Aktivitätsklausel. Das DBA ist jedoch am 31.12.1973 infolge Kündigung durch Argentinien außer Kraft getreten (BGBl. 1973 II 1494). Für 1974 galt eine Übergangsregelung, vgl. Rundschreiben des BdF, abgedruckt bei K-D-D, S.87 f zu Argentinien.

v) Nur unterzeichnete DBA
Auch die bereits unterzeichneten, aber noch nicht in Kraft getretenen DBA[12] enthalten iSP-Vorschriften mit Aktivitätsklausel. Es handelt sich um folgende Abkommen[13]:
aa) DBA Marokko vom 7.6.1972, iSP vorgesehen in Art. 23 Abs.I Nr.1 S.3 iVm Nr.2 des Schluß protokolls.
Art.23 Abs.I lautet:
"Bei Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
1. Die aus Marokko stammenden Einkünfte - mit Ausnahme der unter Nr.2 fallenden Einkünfte - und die in Marokko gelegenen Vermögensteile, die

---

12) Angeführt bei K-D-D, Übersicht; dagegen sind die Texte der lediglich paraphierten Abkommen nicht zugänglich.
13) Stand: 1.8.1976

nach den vorstehenden Artikeln in diesem Staat besteuert werden können, sind von der deutschen Steuer befreit. Diese Befreiung schränkt jedoch das Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ein, die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des deutschen Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden im Sinne des Artikels 1o Absatz 5 ist Satz 1 jedoch nur anzuwenden, wenn die Dividenden von einer in Marokko ansässigen Aktiengesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert der stimmberechtigten Anteile der erstgenannten Gesellschaft verfügt. ..."

Nr. 2 des Schlußprotokolls lautet:
"Abweichend von Art. 23 Absatz 1 Nummer 1 des Abkommens gilt Absatz 1 Nummer 2 des genannten Artikels für die Gewinne einer Betriebstätte, für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt, ferner für die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden sowie für die Beteiligung an einer solchen Gesellschaft und für die in Artikel 13 Absatz 2 des Abkommens erwähnten Gewinne, es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einkünfte der Betriebstätte oder der Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Marokkos ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von dieser Gesellschaft vereinnahmt und von einer in Marokko ansässigen Gesellschaft ausgeschüttet werden, über deren Kapital die oben genannte Gesellschaft zu mehr als 25 vom Hundert verfügt und die ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Marokkos ausgeübten Tätigkeiten bezieht: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften. .."

bb) DBA Türkei, unterzeichnet am 8.11.1974;
iSP vorgesehen in Art.22 Abs.I lit.a S.3 iVm lit.d.
Art.22 Abs.I lautet:
"Bei Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
a) Die aus der Republik Türkei stammenden Einkünfte - mit Ausnahme der unter die Buchstaben b-d fallenden Einkünfte - und die in der Republik

Türkei gelegenen Vermögensteile, die in den vorstehenden Artikeln genannt sind und nach diesen Artikeln in diesem Staat besteuert werden können, sind von der Steuer der Bundesrepublik Deutschland befreit. Diese Bestimmung schränkt jedoch das Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ein, die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen. Auf Dividenden ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn die Dividenden von einer in der Republik Türkei ansässigen Aktiengesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, die unmittelbar über mindestens 25 vom Hundert des stimmberechtigten Kapitals der erstgenannten Gesellschaft verfügt. ...
d) Buchstabe a gilt weder für Dividendenzahlungen noch für Anteile einer Gesellschaft, wenn die Gesellschaft ihre Einkünfte nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Vermietung oder Verpachtung, aus Dienstleistungen, aus Bank- oder Versicherungsgeschäften, aus Zinsen, die aus der Republik Türkei stammen, oder aus Dividenden bezieht, die von einer oder mehreren in der Republik Türkei ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört und deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus den vorstehend aufgeführten Tätigkeiten stammen.
In diesem Fall wird die in der Republik Türkei von den Dividenden oder Anteilen erhobene Steuer gemäß Buchstabe b auf die Steuer der Bundesrepublik angerechnet. ..."

cc) DBA Zypern, unterzeichnet am 9.5.1974; iSP vorgesehen in Art. 23 Abs.I lit.a S.3 iVm Nr.3 des Protokolls.
Art. 23 Abs.I lautet:
"Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:
a) Soweit nicht Buchstabe b anzuwenden ist, werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Zypern sowie die in Zypern gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Zypern besteuert werden können. ... Auf Dividenden sind die vorstehenden Bestimmungen nur anzuwenden, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 25 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört. ..."

Nr. 3 des Protokolls lautet:
"Zu Artikel 23:
Ungeachtet des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe a des Abkommens gilt Absatz 1 Buchstabe b des genannten Artikels entsprechend für die Gewinne einer Betriebstätte und für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt; für die von einer Gesellschaft gezahlten Dividenden und für die Beteiligung an einer Gesellschaft; oder für die in Artikel 13 Absätze 1 und 2 des Abkommens erwähnten Gewinne, es sei denn, daß die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nachweist, daß die Einnahmen der Betriebstätte oder Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich stammen:
a) aus einer der folgenden innerhalb Zyperns ausgeübten Tätigkeiten: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften oder
b) aus Dividenden, die von einer oder mehreren in Zypern ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mehr als 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft gehört und die ihre Einkünfte wiederum ausschließlich oder fast ausschließlich aus einer der folgenden innerhalb Zyperns ausgeübten Tätigkeiten beziehen: aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder aus Bank- oder Versicherungsgeschäften."

3. Analyse der Differenzierungen

a) Aktivitätsklausel

Die gravierendste Unterscheidung innerhalb der iSP-Tatbestände, eben die zwischen solchen mit und ohne Aktivitätsklausel, bedarf im Grunde keiner Erläuterung mehr. Die jeweiligen Erfordernisse können dem Abkommen ohne weiteres entnommen werden. Nicht ganz überflüssig erscheint der Hinweis auf die häufige Praxis, die Aktivitätsklausel in einem Schlußprotokoll bzw. Briefwechsel zu "verstecken". Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich, die völkerrechtliche Verbindlichkeit eines Schlußprotokolls ist dieselbe wie die des eigentlichen Abkommenstextes.

aa) Positiver Katalog der wirtschaftlichen Aktivitäten als Normalfall.

Es hat sich gezeigt, daß die Aktivitätsklausel in der Regel als Aufzählung eines positiven Tätigkeitskatalogs ausgestaltet ist, weshalb diese Art der Aktivitätsklausel als ihr Normalfall bezeichnet werden soll. Durch diesen Katalog der unschädlichen Tätigkeiten fixiert das DBA von vornherein einen Numerus clausus der Tätigkeiten, aus denen eine UG Einkünfte erzielen darf, ohne daß die OG des iSP verlustig geht.

Betrachtet man die Aktivitätsklausel näher, so ergibt sich folgendes Bild:

(a) In sämtlichen Aktivitätsklauseln, auch denen der Ostblockstaaten Polen und Rumänien, sind Bank- und Versicherungsgeschäfte enthalten.

(b) Dasselbe gilt für im jeweiligen Partnerstaat getätigte Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren. Eine Ausnahme findet sich insoweit lediglich im DBA Pakistan, wo nur Einkünfte aus Verkauf begünstigt sind.

(c) Einkünfte generell aus Dienstleistungen zählen nur in 5 DBA[14] zu den unschädlichen Tätigkeiten.
(d) Demgegenüber scheint derzeit eine DBA-Tendenz zu bestehen, speziell nur Einkünfte aus technischen Dienstleistungen für unschädlich zu erklären. Eine solche Formulierung findet sich in den DBA Island, Liberia, Polen, Rumänien, Sambia, Singapur, Südafrika, Trinidad und Tobago[15].
(e) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen in den DBA Australien, Iran, Island, Spanien, Südafrika und Thailand zu den begünstigen Tätigkeiten.
(f) Zu diesen Standardtätigkeiten gesellen sich gelegentlich weitere. So enthält das DBA Australien noch eine ganze Reihe von Tätigkeiten, der Bergbau wird in den DBA Liberia sowie Trinidad und Tobago gesondert aufgeführt. Im allgemeinen dürfte es sich hierbei um eine deklaratorische Aufzählung handeln, da insoweit bereits das Merkmal "Herstellung und Verkauf von Waren" erfüllt ist.
Schon hier kann angedeutet werden, welchen Zwecken die Aktivitätsklausel und ihre Differenzierungen dienen: Die Privilegierung der ausgeschütteten Dividenden soll nicht für Basisgesellschaften gelten[16]; der mit der Privilegierung verbundene Investitionsanreiz[17] soll in den jeweiligen Staaten durch die Bildung wirtschaftlich aktiver Gesellschaften Arbeitsplätze schaffen und damit das Volkseinkommen vergrößern[18]. Nur konsequent ist es daher, wenn Einkünften aus eigener unschädlicher Tätig-

---

14) Iran, Israel, Pakistan, Spanien, Thailand
15) Der Schluß auf die Tendenz der DBA-Abschlußpraxis drängt sich auf, da z.B. alle im Jahre 1975 in Kraft getretenen DBA nur technische Dienstleistungen begünstigen
16) vgl. etwa K-D-D, Iran Art.24 Anm. 2o
17) Dazu unten § 7 IV
18) Die Differenzierungen bzgl. der unschädlichen Tätigkeiten berücksichtigen die spezifischen wirtschaftlichen Bedürfnisse des jeweiligen Staates

keit solche Dividenden gleichgestellt werden, die die UG von Gesellschaften bezieht, deren Einkünfte ihrerseits aus unschädlichen Tätigkeiten stammen.

bb) Schweiz

Der Technik des Normaltyps, unmittelbar die unschädlichen Tätigkeiten aufzuzählen, folgt das DBA Schweiz 1971 nicht. Vielmehr verweist es auf § 19a II-IV KStG a.F. bzw. § 26 KStG 1977[19]; dort wird seinerseits wieder auf § 8 I Nr.1 bis 6 AStG verwiesen, wo ein denkbar ausgefeilter Katalog von wirtschaftlichen Tätigkeiten normiert ist. Auf diese Art und Weise wird erreicht, daß die Voraussetzungen für unschädliche Einkünfte von Untergesellschaften im DBA Schweiz und dem AStG übereinstimmen. Unterschiede ergeben sich dann nur auf der Rechtsfolgenseite[2o].

cc) Belgien

Das iSP Belgien verzichtet dagegen gänzlich auf eine positive Abgrenzung der unschädlichen Tätigkeiten der UG; anstelle eines numerus clauses bedient es sich vielmehr einer negativen Abgrenzung: Die belgische UG darf, sollen ihre Ausschüttungen unter das iSP fallen, nicht mehr als 2o % ihrer Gewinne aus Drittstaaten beziehen. Gleichgültig bleibt, aus welcher Art von Betätigung die restlichen 8o % erziehlt werden. Auch hier liegt offen zutage, daß das iSP nicht für Basisgesellschaften gelten soll.

b) Abschlußdaten

Ein Blick auf die Abschlußdaten zeigt: Die iSP mit Aktivitätsklausel sind fast ausnahmslos jüngeren Datums. Die Zäsur in der DBA-Praxis fand offenbar

---

19) B. Großfeld, Basisgesellschaften, S.157
2o) dazu unten III

im Sommer 1966 statt; vorher wurden nur zwei iSP mit Aktivitätsklausel unterzeichnet[21], danach gab es lediglich noch zwei Revisionsprotokolle[22], die ein auch für nicht aktiv tätige Untergesellschaften wirkendes iSP vereinbarten. Alle anderen seither unterzeichneten DBA[23] enthalten, wenn überhaupt, nur ein iSP mit Aktivitätsklausel. Die rechtspolitische Tendenz der "Verhinderung von Vermögens- und Einkommensverlagerung"[24] ist offenkundig. Die Entwicklung läßt den Schluß zu, daß die DBA-Praxis keine durch die Vorschriften des AStG über die Zwischengesellschaften geschlossenen Lücken wieder öffnen will. An dieser Praxis dürfte sich daher in Zukunft nichts oder nur Geringfügiges ändern: Es wird kein oder kaum ein iSP mehr ohne Aktivitätsklausel geben[25].

c) Beteiligungsquote

Unter einer "Schachtel" wird die 25%-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft verstanden. Diesem Verständnis folgt das Gros der DBA und gewährt ein iSP bei Beteiligung von "mindestens einem Viertel". Von diesem Grundsatz machen die DBA Indien und Kanada eine scheinbar geringfügige, u.U. aber weitreichende Ausnahme, indem sie Beteiligungen von "mehr" als einem Viertel verlangen. Dies hat zur Konsequenz, daß an der UG maximal 3 statt 4 inländische Obergesellschaften mit der Folge des iSP beteiligt sein können.

---

21) Pakistan 1958, Israel 1962
22) Frankreich und Großbritannien
23) Einschließlich der noch nicht in Kraft getretenen, vgl. oben 2 v
24) Reg.-Begründung für die Aktivitätsklausel im DBA Iran, BT-Ds 6/16, S.39, zu Art.24 Abs.I DBA Iran.
25) Ähnlich H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.49

d) Stimmberechtigung

Die Behandlung der Stimmberechtigung zeigt ebenfalls einige kleine Differenzierungen. Während regelmäßig eine Schachtelbeteiligung an den stimmberechtigten Anteilen der UG gefordert wird[26], was zur Irrelevanz etwa von Vorzugsaktien führt, begnügen sich die DBA Frankreich, Island, Liberia, Malta, Singapur sowie Trinidad und Tobago[27] mit entsprechenden Beteiligungen am "Kapital" bzw. "Gesellschaftskapital"; das DBA Australien schließlich spricht salomonisch von der Beteiligung an "stimmberechtigten oder insgesamt ausgegebenen Aktien".
Nur in den letztgenannten DBA spielen also die Stimmrechtsverhältnisse keine Rolle für die Gewährung des iSP[28].

e) Rechtsform

Daß es keine Rolle spielt, ob das iSP von einer Beteiligung an einer "Gesellschaft" oder einer "Kapitalgesellschaft" spricht, da sich eine entsprechende Definition stets an anderer Stelle des DBA findet, wurde bereits erwähnt[29].
Zwei DBA verlangen darüber hinaus, daß die Untergesellschaft eine AG sei[3o].

f) Dividenden

Das iSP gilt ausnahmslos nur für "Dividenden" von Untergesellschaften.
Die neueren DBA enthalten stets eine ausführliche Definitions des Begriffs der Dividende, die sich

---

26) Etwa DBA Kanada, Ceylon
27) Außerdem das noch nicht in Kraft befindliche DBA Zypern
28) So auch K-D-D Frankreich, Anmerkung 3a aa zu Art. 2o Rev. Prot.
29) oben Anm. 2
3o) Belgien (AG oder KGaA) und Schweden

an Art. 1o Nr. 3 des OECD-Musterabkommens anlehnt.

Dieser lautet:

> "Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Dividenden" bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genußrechten oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind."

Auslegungsprobleme können angesichts derartiger Definitionen wohl kaum entstehen. Dagegen erscheint dies möglich bei älteren DBA, deren Beschreibungen wesentlich knapper, wenn nicht unverbindlich ausfallen. Als Beispiel sei das DBA Kanada genannt. Es formuliert in Art.VI Abs.3:

> "Unter den Begriff "Dividenden" im Sinne dieses Abkommens fallen auch Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung."

Eine solche Formulierung kann nur als Klarstellunf aufgefaßt werden[31], nicht aber als Definition. Da für den Fall, daß aus dem DBA heraus eine Auslegung des Dividendenbegriffs nicht möglich ist, somit das jeweils nationale Steuerrecht hierüber zu befinden hat[32], kann es hier zu Auslegungsdivergenzen kommen. Das Problem hat jedoch kaum praktische Bedeutung.

---

31) Der Grund liegt in Bestimmungen der Vorkriegs-DBA, die GmbH-Anteile wie Gewerbebetriebe behandelten

32) Art.II Abs. II DBA Kanada

II. Kritik der Erscheinungsform

1. Das Problem

Es ist Usus des Gesetzgebers geworden, ein iSP nur als Teil eines DBA, also bilateral auf völkerrechtlicher Basis, zu gewähren. Das Spektrum möglicher Erscheinungsformen des iSP ist damit nicht erschöpft. Neben dem bilateralen iSP ist an das unilaterale zu denken, neben dem vertraglichen an das innerstaatliche[33]. Auch nach Beginn der Aufnahme von iSP-Vorschriften in DBA ist ein unilaterales iSP immer wieder gefordert worden[34]. Andererseits erscheint bemerkenswert, daß neben dem bilateralen nur das unilaterale iSP als rechtspolitische Alternative diskutiert wird - also nur eine Erweiterung des Kreises der Begünstigten. Kaum ins Gewicht fallen Befürworter einer Einschränkung des iSP[34].

Andere, zumindest diskussionswürdige Alternativen bleiben völlig unerwähnt, was die Frage provoziert, ob sich der Gesetzgeber ihrer überhaupt bewußt ist. Mögliche Gestaltungsformen des iSP ergeben sich einmal aus den beiden möglichen Rechtsgrundlagen: Neben dem vertraglichen iSP ist das innerstaatliche denkbar. Zum anderen ändert sich die Gestaltungsform mit der "Zielrichtung" des iSP - je nachdem also, ob es bilateral, multilateral oder unilateral gültig ist.

Die Palette der theoretisch möglichen Gestaltungsformen lautet also wie folgt: Ein vertragliches iSP

---

33) Beide Bereiche decken sich zwar zur Zeit (es gibt nur vertraglich-bilaterale iSP), doch muß dies nicht zwangsläufig so sein. Denkbar ist z.B. ein bilateral-innerstaatliches iSP, wofür das Rundschreiben des BMF vom 18.3.1974 (K-D-D, Argentinien S.87 f) als Vorläufer verstanden werden kann. Es verfügt einseitig die Anwendung des iSP Argentinien für 1974, obwohl das Abkommen am 31.12.1973 außer Kraft getreten war.

34) Die Liste der Befürworter ist lang; vgl.etwa G.Rose, StbJb 1965/66,245,276; G.Hollatz, AG 1965, 29,35; A. Spitaler, AG 1957, 25,29; Gutachten

kann bilaterale oder multilaterale, das innerstaatliche sowohl unilaterale als auch bilaterale und multilaterale Zielrichtung besitzen.
Der folgende Abschnitt will versuchen, das oben angesprochene Diskussionsdefizit etwas abzubauen. Entsprechend der Fragerichtung (Alternativen für den Gesetzgeber) soll es nicht um die wirtschaftlichen Auswirkungen des iSP gehen[35]; diese ändern sich mit der Erscheinungsform nämlich entweder gar nicht[36] oder höchstens quantitativ[37]. Vielmehr zeitigt eine Änderung der Erscheinungsform in erster Linie Konsequenzen für den Gesetzgeber. Das Gesetzgebungsverfahren, etwa zum Zweck der Änderung, ist beim völkerrechtlich festgelegten iSP grundsätzlich anders als beim innerstaatlichen. Dieses "legislatorische Problem" soll daher genauer beleuchtet werden.

2. Mögliche Gestaltungsformen

a) Vertragliches iSP

aa) Vertraglich-bilaterales iSP

Das vertraglich-bilaterale iSP ist, wie ausführlich dargestellt[38], die einzige iSP-Erscheinungsform im geltenden Recht. In den neueren DBA ist die Aufnahme eines iSP der Regelfall, woran auch die Einführung der unilateral wirksamen indirekten Anrechnung nichts geändert hat[39]. Eine Ausnahme hiervon stellt etwa das DBA Griechenland[40] dar.

---

der Steuerreformkommission, 1971, S.581; A.J. Rädler, FR 1970, 29,31; a.A. etwa H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen

35) dazu unten § 7 IV

36) etwa bei Ersetzung eines bilateral-vertraglichen durch ein bilateral innerstaatliches iSP; Vgl. den Fall Argentinien Anm.33

37) Wenn die derzeit 33 bilateralen iSP von einem unilateralen ersetzt würden.

38) Oben I 1 und 2

39) Vgl. etwa Art. 24 DBA Brasilien iVm Nr.18 des Schlußprotokolls

40) Vom 18. 4. 1966, BGBl. 1967 II 852

In Griechenland werden ausgeschüttete Gewinne nicht besteuert, was das Bedürfnis für ein deutsches iSP beseitigt. Als Ersatz für das fehlende iSP werden (bei aktiv tätiger UG) 3o % der Dividenden als (fingierte) griechische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet, was zuzüglich 25 % Quellensteuer etwa der sonst üblichen Regelung - ausl. Steuer + Quellensteuer + deutsches iSP - entspricht[41].

bb) Vertraglich-multilaterales iSP

Die Möglichkeit, das iSP durch multilateralen Vertrag (DBA) im Verhältnis zu den Partnern dieses Vertrages einzuführen, ist an sich nur eine Abwandlung des vertraglich-bilateralen iSP, die kaum mehr als eine gedankliche Möglichkeit ohne irgendwelche Verwirklichungsaussicht darstellt.
Das mit einer Ausnahme[42] einzige multilaterale DBA, der sog. "Römer-Vertrag" zwischen den Nachfolgern der Donaumonarchie (Österreich, Ungarn, Italien, Polen, Rumänien, Jugoslawien) von 1922, trat nie in Kraft[43], multilaterale DBA werden auch heute nicht erwogen[44].
Dennoch soll diese Möglichkeit nicht nur der theoretischen Vollständigkeit halber erwähnt werden. Es ist darauf hinzuweisen, daß es sich bei dem diskutierten europäischen Schachtelprivileg der EG[45] nicht um ein vertraglich-multilaterales iSP handelt, da seine Rechtsgrundlage nicht ein völkerrechtlicher Vertrag, sondern innerstaatliches Recht wäre (der EWG-Vertrag wäre nicht Rechtsgrundlage, sondern lediglich auslösender Faktor, gewissermaßen die Motivation).

---

41) vgl. dazu K-D-D Griechenland Art. XVII Anm.4
42) Straßenverkehrsabkommen von 1956
43) O. Bühler, Prinzipien, S.5o; K-D-D, vorbem. systematischer Teil I 13
44) Bemühungen, innerhalb der EG zu einem multinationalen DBA zu kommen, sind nach K-D-D, Vorbem. system. Teil I 16, "versandet"
45) dazu oben § 1 VIII und unten § 11 II

b) Innerstaatliches iSP

Unter innerstaatlichem iSP soll, wie bereits angedeutet, ein iSP verstanden werden, das lediglich auf autonomem Rechtsetzungsakt des deutschen Gesetzgebers (als Gegensatz zum völkerrechtlichen Vertrag) beruht. Dabei ist der Rang der betreffenden Rechtsnorm grundsätzlich unerheblich.

aa) Innerstaatlich-unilaterales iSP

Ein unilaterales iSP muß zwangsläufig dem innerstaatlichen Recht, also dem Außensteuerrecht, entstammen. Nur dann kann es unilaterale Wirkung entfalten.

Die Diskussion um ein unilaterales iSP ist nach der Einführung der indirekten Anrechnung durch das AStRG von 1972 etwas verstummt. Mit ihrem Wiederaufleben ist nach der Anhebung des KSt-Regelsatzes auf 56 %[46] zu rechnen.

bb) Innerstaatlich-bilaterales iSP

Ein bilaterales iSP muß nicht unbedingt ein DBA zur Rechtsgrundlage haben. Vielmehr ist das innerstaatliche Recht als Grundlage ohne weiteres denkbar.

Gesetzestechnisch dürften zwei Möglichkeiten in Frage kommen:

(a) Das formelle Gesetz trifft sämtliche Bestimmungen, setzt also insbesondere fest, im Verhältnis zu welchem (welchen) Staat(en) das iSP gelten soll.

(b) Das Gesetz bestimmt lediglich, welche Kriterien von dem "Zielstaat" erfüllt werden müssen[47].

Die Benennung der Staaten, die die gesetzlichen Kriterien erfüllen, würde dann der Exekutive vorbehalten bleiben. Ein solches Verfahren hätte den Vorteil einer flexiblen Reaktionsmöglichkeit bei sich verändernden Verhältnissen.

---

46) § 23 I KStG 1977

47) z.B. Handelsvolumen zur Bundesrepublik, Pro-Kopf-Einkommen o.ä.

cc) Innerstaatlich-multilaterales iSP

Im Gegensatz zu mehreren bilateralen iSP entstünde ein multilaterales iSP, wenn das iSP im Verhältnis zu einer als Einheit begriffenen Gruppe von Staaten gewährt würde. Das iSP bestünde dann entweder im Verhältnis zu allen Mitgliedern der Gruppe oder zu keinem, wodurch es sich von einer Aneinanderreihung mehrerer bilateraler iSP unterscheidet[48]. Eine solche Gruppe ist z.B. in der EG zu sehen, für die ja bereits der Vorschlag eines (gegenseitig) multilateralen iSP vorliegt, das sog. europäische Schachtelprivileg[49]. Nach dem Abschluß von DBA mit Polen und Rumänien kann allmählich auch die Prognose gewagt werden, daß eines Tages über ein multilaterales iSP im Verhältnis zum östlichen Comecon-RGW diskutiert wird[50].

3. Konsequenzen für das Gesetzgebungsverfahren

Es gilt jetzt zu untersuchen, in welcher Beziehung die jeweilige Gestaltungsform zum Gesetzgeber bzw. Gesetzgebungsverfahren steht - genauer gesagt: wie dauerhaft die jeweilige Rechtsgrundlage ist (unten a), und welche Möglichkeiten dem Gesetzgeber zu einer differenzierenden Tatbestandsformulierung gegeben sind (b). Im Anschluß daran soll die bisherige rechtspolitische Diskussion unter dem Aspekt der gefundenen Ergebnisse betrachtet werden (4).

a) Stabilität der Rechtsgrundlage

Steuergesetze sind dem ändernden Zugriff des Gesetzgebers erfahrungsgemäß in besonders hohem Maß aus-

---

48) Den Begriff "multilateral" als Gegensatz zu "bilateral" benützt auch das Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S.581

49) Dazu oben § 1 VIII

50) K-D-D, Vorbem.Systematischer Teil I 12 a.E. sprechen vorsichtig von "neuen Akzenten" durch die Öffnung der deutschen Abkommenspraxis zu den Staaten des Ostblocks

gesetzt. Man mag dies auf Seiten der Betroffenen als Unsicherheit bzgl. der Konstanz von begünstigenden Vorschriften bedauern oder auf der Seite des Gesetzgebers das Steuerrecht als bevorzugtes und für geeignet gehaltenes Mittel zur Wirtschaftslenkung begrüßen - aus beiderlei Sicht jedenfalls erhebt sich die Frage nach der Stabilität der jeweiligen Rechtsnorm, in unserem Fall der jeweiligen Form des iSP.
Dabei müssen zwei Problemkreise getrennt werden. Einmal gilt es lediglich die Frage zu untersuchen, ob der Gesetzgeber von sich aus änderndeingreifen kann, ob er also überhaupt verfahrensmäßig die alleinige Kompetenz dazu besitzt. Zum anderen erhebt sich dann die Frage, ob die jeweilige Form von der Sache her "änderungsanfällig" ist oder ob sie, unabhängig von gesetzgeberisch-verfahrensmäßigen Möglichkeiten, einen von der Sache her nicht zu Änderungen neigenden Bereich umfaßt. Dabei ist unter Änderung jede Veränderung eines iSP (einschl. Gewährung und Abschaffung) zu verstehen.

aa) Vertraglich-bilaterales iSP

aaa) Formal hohe Stabilität

Da das DBA ein völkerrechtlicher Vertrag ist, müssen für den Fall der Änderung beide vertragschließenden Parteien zustimmen. Der Änderungsprozeß ist also aus diesem allein verfahrenstechnischen Grund wesentlich komplizierter als beim normalen, rein innerstaatlichen Recht.

bbb) Änderungswünsche

Diese äußerlich stabile Stellung wird noch gestärkt, wenn man die Durchsetzbarkeit von Änderungswünschen betrachtet: Im DBA liegt nicht nur einzelnen Normen oft ein Kompromiß zwischen zwei Interessen zugrunde, vielmehr stellt auch das DBA in seiner

Gesamtheit in der Regel ein Gleichgewicht verschiedener, sich widerstreitender Wünsche dar. Ein einseitiger Änderungswunsch kann also nicht nur den Kompromiß auf einem bestimmten "Sachgebiet" des DBA[51] durcheinanderbringen, sondern u.U. das ganze DBA stören. Mindestens ersteres dürfte beim iSP der Fall sein. Der Änderungswunsch der einen Seite wird also in seinen Erfolgsaussichten von dem tendenziell vorhandenen Widerstand der Gegenseite "gebremst".
Diese zunächst stabile Regelung wird jedoch dadurch wieder aufgeweicht, daß umgekehrt die Beteiligung von zwei Parteien rein rechnerisch eine doppelt so hohe Wahrscheinlichkeit von Änderungswünschen mit sich bringt. Einem wirklich berechtigten Änderungswunsch des einen Vertragspartners kann sich der andere auf Dauer nicht entziehen. Betrachtet man ein DBA insgesamt als Kompromiß, so erscheint es nicht abwegig, daß eine iSP-Regelung als Gegengewicht zu einer Vereinbarung auf einem ganz anderen Gebiet des DBA dann ebenfalles geändert wird - sich also eine zusätzliche Änderungsquelle ergibt. Die Tatsache, daß das iSP in einem DBA verankert ist, bringt also - bzgl. seiner Konstanz - einen stärkenden und einen schwächenden Effekt mit sich: Die formal zunächst stabile Stellung wird durch zusätzlich entstehende Motivationen zur Änderung wieder aufgehoben. Es kann also gesagt werden, daß sich diese beiden Einflüsse gegenseitig neutralisieren. So sind immerhin 5 der derzeit gültigen iSP[52] in Revisionsprotokollen oder Revisionsabkommen normiert.

---

51) beim iSP also der Dividenden
52) Frankreich, Großbritannien, USA, Pakistan, Schweiz

ccc) Sachlicher Regelungsumfang

Die Frage, ob das DBA-iSP tendenziell stabil ist, kann also nicht aus seiner Rechtsgrundlage als Völkerrecht heraus beantwortet werden. Entscheidend ist vielmehr, ob es von der Sache her "änderungsanfällig" ist. Konkret: Verlangt das im DBA-iSP geregelte Problem, nämlich die Behandlung von Dividenden aus dem Vertragsstaat, tendenziell sich ändernde Antworten oder läßt eine einmal gefundene Antwort eine langfristige Gültigkeit erwarten?
Von der Natur der geregelten Sache her unterscheidet sich das DBA-iSP nicht von anderen Gestaltungsformen des iSP; insoweit kann sich also kein Unterschied bzgl. der Änderungsanfälligkeit ergeben. Ein Unterschied ergibt sich aber bzgl. des Umfangs der Auswirkungen: das bilaterale iSP hat nur einen genau umgrenzten, engen Wirkungsbereich, es gilt nur im Verhältnis zu Gesellschaften eines einzigen Staates. Demgegenüber hat ein unilaterales iSP einen denkbar weiten Wirkungsbereich. Dieser Unterschied kann bei der Frage nach Veränderungen nur bedeuten, daß das Rechtsinstitut mit kleinerem Wirkungsbereich tendenziell schneller Veränderungen unterworfen ist als dasjenige mit großem Wirkungsbereich. Im Verhältnis zu einem einzigen Land sind die Folgen einer Veränderung relativ leicht kalkulierbar: betroffen wird nur eine andere Steuerordnung, nur ein System mit bestimmtem Gesellschaftsrecht, nur ein Staat mit spezifischen wirtschaftlichen Gegebenheiten. All das ist aber bei der Änderung eines iSP zu berücksichtigen.
Müssen dagegen die entsprechenden Folgen gegenüber sämtlichen Staaten berechnet werden, so ergeben sich zwangsläufig enorme Unterschiede und Unsicherheiten, denn was im Verhältnis zum einen Staat eine unerwünschte Wirkung ist, wird beim anderen

gerade angestrebt. Eine Änderung ist dann ein größeres Risiko und wird nicht so leicht vorgenommen werden. Weitreichende Normen sind also tendenziell stabiler als solche, die nur einen kleinen Wirkungsbereich haben. Die Änderung einer Norm A fällt leichter als die der Normen A + B ... N.
Die Möglichkeit, das bilaterale iSP relativ (nämlich im Verhältnis zum unilateralen iSP) leicht zu ändern, gilt für "kleinere Änderungen" bis hin zur totalen Änderung, also etwa Aufhebung eines iSP. Die Aufhebung eines bestehenden bilateralen iSP ist zwar ein einschneidender Akt, doch immer noch weniger einschneidend als die eines unilateralen iSP.
Diese Erkenntnis wird gestützt durch die Tatsache, daß es das iSP de lege lata nur in DBA gibt: Die Wirkungen eines unilateralen iSP wurden als zu weitgehend, zu unkontrollierbar angesehen; demgegenüber bietet das DBA-iSP überschaubare Auswirkungen und notfalls die Möglichkeit der sich nicht zu stark auswirkenden Änderung an.

ddd) Ergebnis

Als Gesamtergebnis kann also festgehalten werden, daß sich, betrachtet man die Rechtsgrundlage des DBA-iSP als änderungsneutral, aus dem verhältnismäßig geringen Umfang der Auswirkungen eine gewisse Änderungsanfälligkeit ergibt.
Der Beweis hierfür wird in den nächsten Jahren erbracht werden. Der politische Wille zur Änderung der bestehenden DBA hat sich in den letzten Jahren deutlich artikuliert. Ich erwarte als das Ergebnis dieser Willensbildung, daß, wenn das iSP der DBA schon nicht völlig beseitigt und damit die allgemeine Regelung der iA mehr zur Geltung gebracht wird, so doch mindestens eine Einengung

auf Dividenden durchgesetzt wird, die aus wirtschaftlich aktiver Tätigkeit stammen[53].

bb) Innerstaatlich-unilaterales iSP

Beim innerstaatlich-unilateralen iSP liegen die Dinge genau umgekehrt wie beim bilateralen DBA-ISP: einer verfahrenstechnisch einfachen, da nur vom inländischen Gesetzgeber abhängigen Veränderbarkeit steht eine Fülle unterschiedlicher Auswirkungen gegenüber. Erwähnt sei hier lediglich z.B.,daß das iSP im Verhältnis zu Entwicklungsländern wegen ganz anderen wirtschaftlichen Auswirkungen einen anderen politischen Stellenwert hat als im Verhältnis zu Industriestaaten. Die Änderung eines unilateralen iSP wäre, da Auslands-Schachtelbeteiligungen in sämtlichen Staaten betroffen wären, nicht nur weitreichender, sondern auch kaum sachgerecht zu gestalten, da sich eine Änderung je nach Sitzstaat der Beteiligungsgesellschaft unterschiedlich auswirken würde. Solche weitreichende und zudem kaum sachgerecht zu treffende Änderungen haben aber, wirtschaftspolitisch gesehen, wenig Aussicht auf Verwirklichung. Einem unilateralen iSP würde daher nur eine verhältnismäßig geringe Änderungstendenz innewohnen.
Ich bin sicher, daß ein unilaterales iSP, bestünde es wie das nSP seit rd. 5o Jahren, sich heute nicht mehr beseitigen ließe. Es wäre, wie es das nSP war[54], heute eine Selbstverständlichkeit.

---

53) Nach G. Lempenau, DStZ 1975, 5o, 53 hat die deutsche Finanzverwaltung zu diesem Zweck bereits Änderungsverhandlungen mit Kanada und den Niederlanden aufgenommen.

54) Das nSP wurde durch das Anrechnungsverfahren in der Sache erweitert, nämlich auf sämtliche inländische Beteiligungen ausgedehnt (vgl. oben § 1 III). Einer solchen Erweiterung stehen naturgemäß geringere Hindernisse entgegen

Auch in den Ländern, in denen ein unilaterales iSP geltendes Recht ist[55], scheint dieses Rechtsinstitut unumstritten zu sein.
Dagegen erscheint es verhältnismäßig einfach, ein DBA-iSP z.B. dahingehend zu ändern, daß es in Zukunft nur noch für wirtschaftlich aktive Beteiligungsgesellschaften gilt. Es ist also festzuhalten, daß ein unilaterales iSP dank des Umfangs seiner Auswirkungen weniger Änderungen ausgesetzt sein dürfte als ein (bilaterales) DBA-iSP.

cc) Innerstaatlich-bilaterales iSP
Diese Form vereinigt die änderungsanfälligen Punkte der beiden vorangegangenen in sich: Es gilt nur im Verhältnis zu einem Staat und hat daher eine geringe Wirkungsbreite; das formale Hemmnis des DBA-iSP entfällt, da es allein auf innerstaatlichem Recht beruht. Ein innerstaatlich-bilaterales iSP wäre also sehr variabel, vor allem, wenn es durch Rechtsverordnung der Exekutive geändert werden könnte.

dd) Innerstaatlich-multilaterales iSP
Da ein solches iSP auf innerstaatlichem Recht beruhen würde, wäre eine Änderung hier formal einfach. In der Sache stellt diese Form ein Zwischending dar. Eine weniger wirtschaftlich, sondern eher politisch bedingte Stabilität kann sich hier daraus ergeben, daß bei gegenseitiger Gewährung mehrerer Staaten die einseitige Änderung politisch kaum möglich erscheint.

---

55) Frankreich, Niederlande, Belgien, Schweiz, Kanada; vgl. A. Mennel, AWD 1966, 289, 291; H. Debatin, DStZ 1969, 146, 151; H.-P. Reuter/K.Massenez, StuW 1964, Sp.329, 333ff; J.van Hoorn jr., DStR 1964, 472

b) Umfang der Differenzierungsmöglichkeiten für den Gesetzgeber

Steuergesetze pflegen sehr weitreichende Auswirkungen zu haben; dies gilt auch für das iSP[56]. Je weiter aber die Auswirkungen reichen, desto unterschiedlicher stellen sich die davon betroffenen Sachverhalte dar. Dem Gesetzgeber muß aber im Interesse einer sachgerechten Regelung daran gelegen sein, diese unterschiedlichen Sachverhalte auch mit unterschiedlichen Tatbeständen zu erfassen, m.a.W.: Er muß differenzieren können. Entsprechend diesem Postulat soll hier nun untersucht werden, in welchem Umfang die verschiedenen Erscheinungsformen des iSP dem Gesetzgeber Raum zur Differenzierung lassen.

aa) Vertraglich-bilaterales iSP

aaa) Grundsätzliches

Es liegt auf der Hand, daß in einem DBA sämtliche Besonderheiten der gegenseitigen Wirtschaftsbeziehungen und des Rechts des Vertragspartners berücksichtigt werden können. Nicht umsonst beginnen DBA-Verhandlungen mit der Darstellung des Rechts in den jeweiligen Staaten[57], was auch zu Informationen über differenzierungsbedürftige Gegenstände führt.

Das DBA kann also von Natur aus Sonderregelungen beinhalten, etwa derart, daß Dividenden nicht ganz sondern nur zu einem bestimmten Prozentsatz im Inland steuerfrei bleiben (was durchaus sachgerecht wäre, denn schließlich verursacht die Beteiligung bei der inländischen Obergesellschaft auch steuer-

---

56) Dazu § 7 IV

57) H.Vogel, Die Auswirkungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das innerstaatliche Steuerrecht, DB 1959, 32

lich als Betriebsausgaben anzusehende Kosten); oder etwa, daß Dividenden nur dann Steuerfreiheit genießen, wenn sie einer im jeweiligen DBA gesondert bestimmten wirtschaftlichen Tätigkeit entstammen; schließlich bestünde z.B. die Möglichkeit, Dividenden nur bis zu einem bestimmten Prozentsatz des Grundkapitals steuerfrei zu belassen.

bbb) De lege lata

Betrachtet man nur diese, gewiß nicht erschöpfenden Beispiele, so ist man erstaunt, in verhältnismäßig wenigen DBA eine differenzierte iSP-Regelung zu finden. Lediglich die oben unter I 2 aufgeführten DBA nutzen diese Möglichkeit aus, und zwar im wesentlichen in einer Hinsicht: Sie fordern, daß sich die ausländische Schachtelgesellschaft ganz (bzw. überwiegend) wirtschaftlich aktiv betätigen muß, wollen also der Bildung von Basisgesellschaften entgegentreten. Ob weitergehende Differenzierungsmöglichkeiten nicht erkannt wurden, für sie kein Bedürfnis vorhanden schien oder sie evtl. am Widerstand der Vertragspartner scheiterten, kann nicht festgestellt werden.

bb) Innerstaatlich-unilaterales iSP

Auch in der Frage nach Differenzierungsmöglichkeiten stellt das innerstaatlich-unilaterale iSP den Gegensatz zum bilateralen vertraglichen iSP dar. Ein solches iSP kann, da viele Sachverhalte regelnd, nur undifferenzierten Charakter haben. Innerhalb der Norm selbst besteht also kaum Differenzierungsmöglichkeit.

Eine nur scheinbare Differenzierung würde sich ergeben, wenn ein unilaterales iSP nur subsidiär hinter den DBA-iSP gültig wäre. Für den dann noch dem unilateralen iSP verbleibenden Regelungsbereich bliebe es aber beim aufgezeigten Bild.

cc) Innerstaatlich-bilaterales iSP

Eine differenzierende Ausgestaltung eines solchen iSP wäre wegen seines geringen Regelungsumfangs möglich. Da kein Vertragspartner vorhanden ist, bleibt lediglich die politische Rücksichtnahme auf den "Partner"staat; auch insoweit sind die Hinderungsgründe für eine Differenzierung gering. In diesem Fall bestehen also die geringsten verfahrensrechtlichen und -technischen sowie sachlichen Hinderungsgründe für eine differenzierende Regelung überhaupt.

dd) Innerstaatlich-multilaterales iSP

Auch hier hat diese Erscheinungsform eine Zwischenstellung, die sich insbesondere dann dem unilateralen iSP annähern dürfte, wenn es sich um ein gegenseitig-multilaterales iSP handelt.

4. Auswertung

a) Es hat sich gezeigt, daß Änderungsanfälligkeit und Differenzierungsmöglichkeit parallel verlaufen; sie verhalten sich einerseits umgekehrt proportional zum Umfang des von der jeweiligen Form zu regelnden Sachverhalts und nehmen außerdem mit der Vereinfachung des Normsetzungsverfahrens zu. Da die Gewichtung des Regelungsumfangs diejenige des Normsetzungsverfahrens überwiegt, sind Änderungsanfälligkeit und Differenzierungsmöglichkeit beim innerstaatlich-unilateralen iSP am geringsten; sie sind am größten beim innerstaatlich-bilateralen iSP.

b) Die Diskussion um die sachgerechte Gestaltungsform des iSP war immer nur die um das unilaterale iSP. Es mag legitim sein, daß die ausländische Dividenden beziehenden Körperschaftsteuerpflichtigen darauf drängen, die für sie günstigste (da

zu einschränkenden Differenzierungen unfähige) und von der zu erwartenden Bestandsdauer her langfristige Form zu favorisieren. Doch scheint zumindest erstaunlich, daß von Seiten des Gesetzgebers und hier insbesondere von der die Vorentscheidung treffenden Exekutive keine Alternativen zum DBA-iSP angeboten wurden und werden.
Die Möglichkeit eines innerstaatlich-bilateralen iSP scheint bisher noch nicht erkannt worden zu sein - obwohl ein Bedürfnis hierfür nicht zu verleugnen ist. So kann ein einseitiges iSP z.B. als Übergangsregelung von großer Wichtigkeit sein[58]. Oder aber es wird wirtschaftspolitisch ein bilaterales iSP zu einem bestimmten Staat geradezu für geboten gehalten, aus irgendwelchen Gründen jedoch kommt es nicht zum Abschluß eines DBA. In solchen und ähnlich gelagerten Fällen könnte ein innerstaatlich-bilaterales iSP bestehende Lücken ohne weiteres ausfüllen. Es sollte daher in die rechtspolitische Diskussion verstärkt einbezogen werden.

---

58) Vgl. den Fall Argentinien, oben Anm. 33
Ich halte es i.ü. einer genauen verfassungsrechtlichen Prüfung wert, ob ein ausgelaufenes DBA auf dem Erlaßwege mit Wirkung für Steuerinländer verlängert werden kann. Die Frage würde hier aber zu weit führen.

III. Die Rechtsfolge

Eine nur scheinbar eindeutige Antwort ergibt sich auf die Frage nach der Rechtsfolge des iSP. Der Wortlaut der Gesetze gibt zu genauerem Hinsehen Anlaß.

1. "Steuerbefreiung"

Erstaunlicherweise werden nur durch drei[59] der in Kraft befindlichen iSP die ausländischen Schachteldividenden im Inland expressis verbis als "steuerfrei" bzw. "von der deutschen Steuer befreit" bezeichnet. Nur für diese iSP kann also ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß die Rechtsfolge des iSP Steuerfreiheit ist.

2. "Herausnahme" aus der Bemessungsgrundlage

Alle anderen iSP dagegen verfügen, daß die ausländischen Schachteldividenden "aus der Bemessungsgrundlage (der deutschen Steuer) ausgenommen werden"[60].

3. Rechtsfolge identisch?

a) Gesetzestechnische Betrachtung

"Steuerfreiheit" bedeutet in einem zunächst nur gesetzestechnisch zu verstehenden Sinn[61]: Der Gewinn -hier die Dividenden - wird als nicht vorhanden angesehen, er bleibt steuerlich irrelevant[62] und wird daher bei der Feststellung des Steuergegenstands (Einkommen) nicht berücksichtigt. Derselbe gedankliche Weg vollzieht sich, wenn die Dividenden "aus der Bemessungsgrundlage" auszunehmen sind. Wenn auch zwischen Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage grundsätzlich zu trennen ist[63], so kann doch

---

59) Belgien, Iran, Schweden; früher auch noch Art.2o DBA Frankreich 1959

6o) bzw. gleichwertige, wohl eher zufällig entstandene Formulierungen wie "auszunehmen sind" o.ä.

61) Genauer unten § 7 II

62) K. Tipke, Lehrbuch, § 9-3, 732: "wird ... eliminiert"

63) H. Wetter, Die internationale Doppelbesteuerung ..., S. 43

gesagt werden, daß nicht zur Bemessungsgrundlage gehören kann, was nicht Steuergegenstand ist. Die Bemessungsgrundlage ist die Quantifizierung des Steuergegenstands[64], was als Vorstufe zur Festsetzung der Steuer (Ausdruck in einer Zahl[65]) erforderlich ist. Steuerfreiheit eines Steuergegenstands muß also zu seiner Herausnahme aus der Bemessungsgrundlage führen.

b) Vergleich mit "außer Ansatz" des § 9 I KStG a.F.

Die Ähnlichkeit der Formulierung "von der Bemessungsgrundlage ausnehmen" mit § 9 I KStG a.F., der (inländische) Schachteldividenden "außer Ansatz" bleiben ließ, zwingt zu einem Verständnis- und Auslegungsvergleich beider Formulierungen.

aa) Wortsinn

"Außer Ansatz bleiben" können Einkünfte nur bei der Feststellung des Quantums des Steuergegenstandes, also wiederum der Bemessungsgrundlage. Vom Wortsinn her findet sich somit kein Unterschied. Es erhebt sich dann allerdings die Frage, worin der Sinn liegen mag, unterschiedliche Formulierungen zu benützen. Abgesehen davon, daß in Steuergesetzen oftmals derselbe Sachverhalt unterschiedlich formuliert zu werden pflegt[66], kann davon ausgegangen werden, daß die iSP-Formulierungen keinen Gegensatz, sondern eine Klarstellung gegenüber § 9 I KStG a.F. beabsichtigen.

RFH und BFH vertraten lange Zeit die Meinung, daß Schachteldividenden nach dem nSP nur im Fall von Gewinnen der OG bei dieser (gänzlich) steuerfrei bleiben; bei Verlusten jedoch seien

---

64) K. Tipke, aaO., § 9 - 3, 735
65) K. Tipke, aaO.
66) was gelegentlich zu einem erheblichen Begriffwirrwarr führen kann; vgl. gerade zur Frage von "Steuerbefreiungen" die anschauliche Aufzählung bei H.-W. Bayer, StuW 1972, 149, 150 Anm.7

sie verlustmindernd anzurechnen[67]. Eine gegen über dieser Rechtsprechung denkbare Klarstellung der iSP dahingehend, daß Dividenden auch im Fall von Verlusten der OG nicht zu Verlustminderungen führen sollten, könnte ein Grund für die Formulierung der iSP sein. Es muß allerdings bei dieser Vermutung sein Bewenden haben, die Begründungen zu den DBA hüllen sich insoweit in Schweigen[68].

bb) Systematik des Gesetzes

Da die Überschrift über § 8 KStG a.F. "sachliche Steuerbefreiungen" lautete, kann gesagt werden, die gesetzliche Systematik gehe davon aus, daß "außer Ansatz" gleichbedeutend sei mit "steuerfrei". Dennoch hat der BFH erst 1963 anerkannt, daß es sich beim nSP um eine sachliche Steuerbefreiung handelte[69]; vorher hatten er und der RFH dies 3o Jahre lang geleugnet[7o]. Wenn auch der Streit schon vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens überwunden war und heute historisch ist, so kann aus dieser Rechtsprechung abgeleitet werden, daß dasselbe, nämlich die Rechtsfolge "Steuerfreiheit", für Vorschriften wie die iSP gelten muß, die ja denselben Wortsinn enthalten, höchstens diesen Sinn klarer zum Vorschein bringen.
Auch von § 9 I KStG a.F. her kann also gesagt werden, daß die Rechtsfolgen "sind steuerfrei" und "sind aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen" identisch sind.

c) Sinn und Zweck des iSP

Ein letzter Auslegungsgesichtspunkt ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des iSP. Es ist ohne weiteres ersichtlich, daß es für eine bestimmte Gruppe von

---

67) näheres zu dieser Rechtsprechung sofort unter bb
68) Etwa Reg.Begründung zum DBA Kanada, BT-Ds 2/2946
69) BFHE 77, 394
7o) RFH RStBl. 1931, 862; BFHE 72, 21o

Dividenden, eben Schachteldividenden, eine exponierte Rechtsfolge festsetzt.
Als Besonderheit, die über die generell für Schachteldividenden geltende indirekte Anrechnung des § 26 II KStG 1977 hinaus reicht, bietet das internationale Steuerrecht aber nur die Freistellung an; da das iSP offenbar nicht von einer Teil-Freistellung o.ä. spricht, kann es nur (völlige) Steuerfreiheit beabsichtigen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß die verschiedenen DBA-iSP für Schachteldividenden kaum unterschiedliche Rechtsfolgen festsetzen wollten. Wenn also immerhin drei iSP von der Rechtsfolge "steuerfrei" sprechen[71], so kann davon ausgegangen werden, daß diese Dividenden steuerlich nicht anders behandelt werden sollen als jene, die "von der Bemessungsgrundlage auszunehmen" sind.

d) Ergebnis

Sowohl vom Wortsinn als auch der Auslegung ähnlich formulierter Gesetzesstellen sowie vom Sinn des iSP her ist somit festzuhalten, daß Rechtsfolge des iSP Steuerfreiheit der Dividenden ist; dies gilt unabhängig davon, ob das iSP ausdrücklich von "steuerfrei" spricht oder lediglich anordnet, die Dividenden seien "aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen". Zwar sind sich Literatur[72], Exekutive[73] und Rechtsprechung[74] über dieses Ergebnis einig. Angesichts der erwähnten Rechtsprechung zum nSP überrascht jedoch, daß eine

---

71) s.oben 1
72) Etwa K-D-D Niederlande, Art.2o Anm.2 Abs.2 S.2: "... Schachteldividenden ... (sind) in der Bundesrepublik steuerfrei; A. Spitaler, AG 1957, 25, 27; H.-W.Bayer, JA 1976, letzte Seiten 19 (S.275) Rubrik "Steuerfreie Einkünfte unter Nr.4
73) Reg.Begründung zu Art.2 AStRG,Tz.4o, in: Beilage 1o/72 zu Der Betrieb, S.16
74) FG Rheinland-Pfalz, DB 1974,12o6,12o8 1.Sp.unter Nr.5 Abs.3:"...auch bei steuerbefreiten ausländischen Schachteldividenden..."

Begründung hierfür zu geben nicht einmal versucht wurde.
Schließlich ist festzuhalten, daß die Rechtsfolge "Steuerfreiheit" bis hierher lediglich in einem gesetzestechnisch-formalen Sinn verstanden wurde, da nur diese Frage hier zu klären war. Ob vom iSP auch als von einer Steuerbefreiung im materiellen Sinn gesprochen werden kann, soll erst später untersucht werden[75].

---

75) Unten § 7

§ 3 Rechtsgrundlagen

I. Völkervertragsrecht in der Form der DBA

Daß sämtliche iSP-Vorschriften Teile von DBA sind, wurde bereits erwähnt und oben § 2 I gezeigt. Das DBA ist ein völkerrechtlicher Vertrag[1]. Als solcher erlangt er die Wirkung eines innerstaatlichen Gesetzes, nämlich innerstaatliche Anwendbarkeit, durch ein Zustimmungsgesetz nach Art.59 II GG[2], was von § 9 Nr.2 StAnpG lediglich ausdrücklich klargestellt wird. Daher müssen auch die (zahlreichen) Schlußprotokolle[3] und Notenwechsel[4] vom Zustimmungsgesetz mit eingeschlossen werden, erlangen umgekehrt dadurch aber auch Normqualität. Somit steht das iSP, von Rang und Wirkungsweise seiner Rechtsgrundlage her gesehen, dem innerstaatlichen Recht gleich.

1. Vorrang

Lange ungeklärt war die Frage, ob das iSP Vorrang vor sonstigem innerstaatlichem Recht genießt.

a) Grundsatz

Ein Vorrang des iSP auf Grund seiner völkervertragsrechtlichen Grundlage wurde von H. Debatin[5] und K-D-D[6] behauptet. Als Begründung führten K-D-D[7] lediglich die unterschiedliche Funktion von DBA und innerstaatlichem Recht an.

Demgegenüber erklärt Art. 25 GG nach seinem klaren Wortlaut die allgemeinen Regeln des Völkerrechts

---

1) O.Bühler, Prinzipien,S.6o; R.C.A.Schmitz, Kommentar, S.75f
2) H.-W.Bayer, JA 1976, Letzte Seiten 17, 2o (S.276); O.Bühler, aaO,S.69; v.Mangoldt-Klein, Art.59 Anm.1 Abs.3 BVerfGE 3o, 272, 284
3) z.B. zum DBA Liberia
4) z.B. zum DBA Spanien
5) AWD 1969, 477
6) Systematik III 41, 121; ähnlich H. Glaßel, Schachtelbeteiligung ..., S.79
7) AaO, Tz.41

für dem innerstaatlichen Recht vorrangig. Ein Umkehrschluß ist hier ohne weiteres zulässig, so daß für völkerrechtliche Verträge, die nach Art.59 II GG einfaches Recht sind, grundsätzlich der Satz "Lex posterior derogat legi priori" gilt[8].
Es besteht daher der Grundsatz, daß völkerrechtliche Verträge dem innerstaatlichen Recht nicht vorgehen. Vielmehr ist es möglich, daß Vertragsrecht von nachfolgendem innerstaatlichem Recht geändert wird.

b) Steuerrecht

Dieser Grundsatz galt im Steuerrecht nur bis einschließlich 1976. Mit dem berühmten Federstrich des Gesetzgebers wurde er beseitigt. Das neue Abgabenrecht[9], in Kraft ab 1.1.1977[10], bestimmt in § 2:

> "Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor."

Über die Berechtigung dieser Vorschrift ist hier nicht zu befinden. Ihr Wortlaut ist eindeutig, er durchbricht für steuerrechtliche internationale Verträge (DBA) den oben a) festgestellten Grundsatz vom Vorrang des innerstaatlichen Rechts.

2. Auslegung

Das Zusammenspiel zwischen völkerrechtlichem Vertrag, speziell dem DBA, und dem innerstaatlichen Recht, wirft spezielle[11] Auslegungsfragen auf[12], auf die hier in der gebotenen Kürze näher eingegangen werden soll.

---

8) So richtig die hM; Leibholz/Rinck, Art.25 Anm.2; F.Berber, Lehrbuch des Völkerrechts, Bd.I,2.Aufl. S.101; BVerfGE 6, 362f
9) AO 1977 vom 16.3.1976, BGBl.I 613 =BStBl.I 157
10) § 415 I AO 1977
11) Es geht also nicht um allgemeine Auslegungsregeln; vgl. dazu K.Larenz, Methodenlehre, S.298ff
12) Dazu H. Debatin, AWD 1969, 477ff; K-D-D, Systematik III 121ff; V. Kluge, RIW/AWD 1975, 90ff

Zwei Grundfälle sind dabei zu unterscheiden:

a) DBA ist aus sich heraus auslegbar

Der Fall einer eigenen Auslegbarkeit kann seinerseits in drei Konstellationen auftreten:

aa) Legaldefinitionen

Das DBA kann eigene Definitionen eines von ihm verwendeten Begriffs aufstellen. Für das iSP von besonderem Interesse sind die in den meisten Abkommen enthaltenen, sich an Art.1o Nr.3 OECD-Musterabkommen orientierenden Definitionen des Begriffs "Dividenden"[13].

bb) Auslegungsregeln

Ferner besteht die Möglichkeit einer vom DBA selbst gegebenen Auslegungsregel[14]; sie besagt, daß Streitfragen nach dem Recht des besteuernden Staates zu entscheiden sind. Eine derartige Klausel findet sich heute in fast allen DBA[15].

cc) Sinn und Zweck der DBA

Schließlich der gesetzestechnische Normalfall[16], daß eine Zweifelsfrage aus dem DBA selbst, also seinem Sinn und Zweck, heraus auslegbar ist, ohne daß es notwendig wird, auf anderes Recht zurückzugreifen. So verstehe ich Schmitz[17]: "Die Staatsverträge sind internationale Verträge. Daraus ergibt sich, daß sie aus sich selbst heraus ausgelegt werden müssen."[18]

---

13) Vgl. oben § 2 I 3f

14) Von Debatin, aaO., S.479 "Interpretationsanweisung" genannt.

15) Art.3 Abs.II OECD-Musterabkommen; Art.3 Abs.II DBA Schweiz 1971

16) Von Debatin, aaO., S.479 "Grundsatz" der Auslegung von DBA genannt.

17) Kommentar, S.77

18) Ähnlich Debatin, aaO., S.479: "Den Begriffen der Abkommen (ist) ein eigenständiger, aus dem Normgehalt der Verträge abzuleitender Aussagewert anzuerkennen."

b) Anwendung der lex fori

Demgegenüber tritt der Fall, daß eine Frage nicht aus eigener Kraft des DBA heraus beantwortet werden kann, das DBA nicht aus sich selbst auslegbar ist. Streitig ist, ob auch dann, also ohne eine entsprechende Auslegungsregel[19], innerstaatliches Recht (lex fori) anwendbar sein soll. Die hM[20] bejaht[21] diese Frage, wenn auch offenbar mit gemischten Gefühlen[22]. Ihr ist aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit zuzustimmen. Spitalers Vorschlag, bei Zweifelsfragen eine Einigung der Vertragsparteien herbeizuführen, wäre einmal rechtsstaatlich bedenklich, da das Rechtsprechungsmonopol bei den (unabhängigen) Gerichten liegt. Auch wäre zu befürchten, daß eine Entscheidung nach rein politischen Gesichtspunkten getroffen würde. Vor allem aber würde ein derartiges Verfahren schon durch seine Dauer seinen Zweck verfehlen.

II. Der Einfluß des innerstaatlichen Rechts

Durch das Zustimmungsgesetz wird das völkerrechtliche DBA zum innerstaatlichen Recht. Von den dadurch entstehenden Auswirkungen auf die Anwendung des iSP sind folgende von besonderem Interesse.

1. Bindungswirkung

Auf Grund der Bindungswirkung des Art. 2o III GG ist ein iSP wie auch sonstige DBA-Bestimmungen

---

19) Oben a bb
2o) K-D-D, Systematik III 126; O.Dühler, Prinzipien, S.6of
21) A.A. A. Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S.562
22) Debatin, AWD 1969 477, 48o, spricht von einem "letzten Ausweg"

von Amts wegen zu beachten. Für die Praxis bedeutet dies insbesondere, daß das iSP ohne Antrag berücksichtigt wird[23]. Umgekehrt ist das iSP aber auch zwingendes Recht und als solches auch bei etwa vorhandenen besonderen Verhältnissen der dividendenempfangenden OG unabdingbar.

2. Rückwirkung

Zwischen dem oftmals bereits beim Abschluß vereinbarten Zeitpunkt der Anwendung[24] und dem Inkrafttreten des DBA[25] liegt in aller Regel ein längerer Zeitraum, oft mehr als ein Jahr. Da andererseits durch das Zustimmungsgesetz das DBA innerstaatliches Recht wird, muß diese Diskrepanz zwischen Anwendungszeitpunkt und Inkrafttreten den allgemeinen Regeln über die Rückwirkung von Gesetzen[26] standhalten.

Ausgangspunkt hierfür ist die Überlegung, daß ein Rückwirken des iSP eine sog. "echte Rückwirkung"[27] darstellt.

---

23) Schmitz, Kommentar S.76; Herrmann-Heuer, Anm.3o zu § 1 EStG; H. Debatin, AWD 1969, 477; H. Krabbe, BB 1975, 871f

24) Z.B. DBA Schweden, abgeschlossen am 17.4.1959, Anwendung ab Veranlagungszeitraum 1959, vgl. Art.28 Abs.I lit.a

25) DBA Schweden am 11.6.196o in Kraft getreten, Art.3 des Zustimmungsgesetzes vom 1o.6.196o, BGBl. II 1814

26) Dazu E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1o.Aufl., S.151 ff, 155; K. Hesse, Grundzüge, 8.Aufl. § 14 I Anm.7; F.Klein/G.Barbey, Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen, 1964; G.Kisker, Die Rückwirkung von Gesetzen, 1963; BVerfGE 13, 261, 27o ff

27) Dazu etwa Hesse aaO; das von der hM so genannte Begriffspaar echte und unechte Rückwirkung wird von Kisker eingänglicher "rückanknüpfendes Gesetz" und "Gesetz mit Eingriff in wohlerworbenes Recht" genannt. Leider hat sich diese Terminologie nicht durchzusetzen vermocht

a) Nach einhelliger Meinung ist Rückwirkung zugunsten des Betroffenen, also rückwirkende Besserstellung, schlechthin zulässig[28]. Daraus ergibt sich, daß die erstmalige Normierung eines iSP zu einem bestimmten Staat X ohne weiteres zulässig ist, unabhängig davon, wie großzügig (aus der Sicht der OG) es ausgestaltet ist. Es kann immer nur zu einer Besserstellung des Steuerpflichtigen führen.

b) Ein anderes Bild ergibt sich jedoch bei der Änderung eines bereits bestehenden iSP. Ob die völlige Beseitigung eines bestehenden iSP für die nächste Zukunft zu erwarten ist, mag hier dahingestellt bleiben. Mit großer Wahrscheinlichkeit wird es nämlich dazu kommen, daß durch Revisionsprotokolle die Anzahl der iSP ohne Aktivitätsklausel eingeschränkt, somit eine gegenüber dem derzeitigen Zustand Schlechterstellung der Steuerpflichtigen durchgesetzt werden wird; für diese Fälle kommt der Frage nach dem Ausmaß zulässiger Rückwirkung erhebliche praktische Bedeutung zu. Grundsätzlich sind belastende Gesetze mit Rückwirkung unzulässig; Ausnahmen bestehen für folgende Fälle[29]:

(1) Der Betroffene mußte im Zeitpunkt, auf den das Gesetz anwendbar sein soll, mit dessen Wirksamwerden rechnen.

(2) Das geltende Gesetz ist unklar und verworren.

(3) Eine ungültige Norm wird durch eine gültige ersetzt.

(4) Zwingende Gründe des Gemeinwohls erfordern die Rückwirkung.

---

28) Forsthoff, aaO., S.154 Anm.4;
29) BVerfGE 13, 261, 27o ff;
Forsthoff, aaO., S.155

c) Für den Fall einer dem Steuerpflichtigen nachteiligen Revision eines iSP kommt als Rechtfertigung einer Rückwirkung die obige Fallgruppe (1) in Betracht. Die entscheidende Frage lautet, wann ein Steuerpflichtiger mit der Änderung "rechnen" muß.

Zur Fixierung des hierfür maßgeblichen Zeitpunkts bieten sich drei Möglichkeiten an:

(1) Abschluß des Abkommens

(2) Verabschiedung des Zustimmungsgesetzes

(3) Inkrafttreten des DBA

Ohne hier die Problematik voll ausschöpfen zu können, darf gesagt werden, daß ein Steuerpflichtiger aus dem Abschluß (Unterzeichnung) eines DBA noch nicht auf dessen unverändertes Wirksamwerden schließen muß. Die Gründe hierfür sind vielschichtig. Oft wird der Text gar nicht, nur bruchstückhaft oder erst mit geraumer Verspätung, mehr oder weniger inoffiziell, bekanntgegeben. Zudem kommt es zumindest bei paraphierten Abkommen vor, daß das DBA gar nicht oder erst nach weiteren Verhandlungen ratifiziert wird[30]. Der entscheidende Grund, weshalb der Steuerpflichtige mit dem Inkrafttreten eines DBA nicht schon ab dessen Unterzeichnung, sondern erst ab Verabschiedung des Zustimmungsgesetzes rechnen muß, ist jedoch verfassungsrechtlicher Natur: Die Kompetenz für die Entscheidung über das Inkrafttreten liegt als Folge des Gewaltenteilungsprinzips nicht bei der das Abkommen unterzeichnenden Exekutive, sondern

---

30) Derzeit werden drei bereits paraphierte Abkommen neu verhandelt bzw. sind hierfür Neuverhandlungen nötig (Portugal, Tansania, Uganda), vgl. die Übersicht über den Stand der DBA in FR 1976, 96 f

bei dem das Zustimmungsgesetz verabschiedenden Parlament; an dessen Akten hat sich daher der Steuerpflichtige zu orientieren[31]. Die nachteilige Änderung eines iSP darf damit erst nach Verabschiedung des Zustimmungsgesetzes durch den Bundestag angewendet werden[32].

d) Diesem Postulat trägt die neuere Gesetzgebung Rechnung; vgl. etwa Art.2 Abs.II des Zustimmungsgesetzes zum DBA Island[33], welches lautet:

> "Soweit sich ... für die Zeit bis zum Beginn des Jahres, in dem das Abkommen in Kraft tritt, bei der jeweiligen Steuerart unter Berücksichtigung der jeweiligen isländischen und deutschen Besteuerung insgesamt eine höhere Belastung ergibt, als sie nach den Rechtsvorschriften vor Inkrafttreten des Abkommens bestand, wird der Steuermehrbetrag nicht erhoben."

Es kann hier offen bleiben, ob etwa für den Fall einer rückwirkenden Einfügung einer Aktivitätsklausel in ein bestenendes iSP ein solcher Wortlaut dem Rückwirkungsverbot entspräche; immerhin würde ja dann die Neufassung des Abkommens die Steuerbelastung u.U. nicht "erhöhen", sondern durch Wegfall der bisherigen Vergünstigung quasi "neu schaffen"[34].

---

31) So auch F. Landwehrmann, ZRP 1973, 81, 83. Vgl. auch die Entscheidung BVerfGE 30, 272, 287, nach der das Zusatzprotokoll vom 9.9.1957 zum DBA Schweiz 1931 nicht zum Nachteil des Stpfl. auf die Jahre 1957 und 1958 anzuwenden war, da das Zustimmungsgesetz erst am 5.3.1959 erging: "Das Vertrauen des Bürgers (in den Fortbestand des geltenden Rechts, H.L.) ist erst von dem Zeitpunkt ab nicht mehr schutzwürdig, in dem der Bundestag ein in die Vergangenheit zurückwirkendes Gesetz beschlossen hat." (Hervorhebung d.Verf.)

32) Im Ergebnis ebenso K.H.Friauf, BB 1972, 669 ff

33) BGBl. 1973 II 357

34) Da es sich nur um den Wegfall einer Vergünstigung handelt, wird nicht etwa durch das DBA eine Steuerpflicht begründet; dies wäre unzulässig, vgl. O.Bühler, Prinzipien, S.61

Auf jeden Fall sollte im Fall der Revision eines iSP dieser Sachverhalt in der Rückwirkungsklausel des Zustimmungsgesetzes berücksichtigt werden.

§ 4 Definition des iSP

Es hat sich gezeigt, daß die vielen, untereinander differierenden iSP-Normen einem gemeinsamen Grundprinzip folgen: Rechtsgrundlage ist jeweils ein DBA; die Tatbestände stimmen in den wesentlichen Voraussetzungen überein; die Rechtsfolge ist identisch.

Daher kann zu Recht von dem iSP als einem Rechtsinstitut[1] gesprochen werden.

Es läßt sich folgendermaßen definieren: Das internationale körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg ist im geltenden Recht eine Rechtsnorm eines Doppelbesteuerungsabkommens, die Dividenden im Inland steuerfrei beläßt, wenn sie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger von einer ausländischen Kapitalgesellschaft bezieht, an deren Kapitalanteilen er zu mindestens 25 % beteiligt ist. Dies kann unter der Einschränkung stehen, daß die Gewinne der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder zu einem bestimmten Teil aus Tätigkeiten bestimmter Art stammen.

---

1) Einleitung, Anm.8

§ 5 Vergleich mit dem Ausland

Die Körperschaftsteuer besteht in allen Staaten, die die Institution der juristischen Person kennen oder zumindest Gesellschaften steuerlich als eigene Rechtspersönlichkeit auffassen. Von besonderem Interesse erscheint daher, wie im Ausland der Bezug von Dividenden aus Drittstaaten körperschaftsteuerlich geregelt ist.

1. Grundsatz: kein iSP

Als Grundsatz zeigt sich, daß die meisten Staaten ausländische Dividenden nicht von der eigenen Körperschaftsteuer befreien. Aus der Diskussion um die Einführung eines unilateralen iSP bekannter sind die hiervon abweichenden Ausnahmen: innerstaatlich-unilaterale iSP werden gewährt in Frankreich, Schweiz, Belgien, Niederlande, Kanada[1]. Insbesondere besteht kein iSP in Japan, USA, Großbritannien, Luxemburg, Schweden, Italien[2]. Vergleichend kann somit festgehalten werden, daß die Gewährung eines iSP ein Ausnahmefall ist[3].

2. Regelmäßige Ausgestaltung bei Gewährung eines iSP

Allerdings ist in denjenigen Staaten, die ein iSP gewähren, wiederum Normalfall der des unilateralen iSP; man folgt damit - zumindest formal - dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gewinne aus Auslandsbeteiligungen.

---

1) A.Mennel, AWD 1966, 289, 291; H.Debatin, DStZ 1969, 146, 151; H.-P.Reuter/K.Massenez, StuW 1964, Sp.329, 333 ff; J.van Hoorn jr., DStR 1964, 472; H. Glaßl, Schachtelbeteiligung, S.76; H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.29; K. Ebling, Unilaterale Maßnahmen, S.142 (mit genauen Quellen des ausländischen Rechts); C.Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.282f; G.Sass, AWD 1976, 533, 535

2) Dazu insbesondere Reuter/Massenez, aaO.

3) Unzutreffend daher die Aussage von H.Flick/F.Wassermeyer, FR 1975, 285, die indirekte Anrechnung sei im internationalen Vergleich "halbherzig und rückständig"

3. Insbesondere Beteiligungsgrenzen

Zu Recht hebt Debatin[4] die "besondere Bedeutung" der Frage hervor, welchen Umfang die Beteiligung der Ober- an der Untergesellschaft haben muß. Auffallend ist, daß die ein iSP gewährenden Staaten hierin so gut wie überhaupt nicht übereinstimmen. Es läßt sich demnach nicht von einem internationalen Konsens o.ä. sprechen.

Folgende Mindestbeteiligungsquoten werden verlangt[1.5]:

Kanada: 25%

Schweiz: 2o% oder 2 Mio.SFr. steuerlicher Beteiligungswert

Frankreich: 1o% oder 1o Mio. FF Anschaffungswert[6]

Niederlande: 5%

Belgien: keine Beteiligungsquote erforderlich[8]

Der Vorschlag der EG-Kommission[9] will innerhalb dieses Spektrums den Mittelweg einer höchstens[1o] 2o%-igen Beteiligungsquote gehen.

4. Auswertung

Für die Bundesrepublik ergibt der Vergleich mit dem Ausland folgendes:

Sie folgt demselben Prinzip wie die Mehrheit der Industriestaaten und gewährt grundsätzlich kein iSP und somit keine Steuerbefreiung ausländischer Dividenden.

Über den Umweg der DBA kommt sie dann doch, allerdings nur partiell, zur Möglichkeit der Befreiung.

---

4) DStZ 1959, 146, 15o
5) G.Grasmann, AG 1973, 258, 266
6) Debatin, aaO.; Mennel, aaO., S.294, Anm.29
7) L.Hintzen, GmbH-Rdsch. 1976, 112, 113
8) Reuter/Massenez, aaO., S.331; Debatin, aaO., S.15o f. Für Belgien läßt sich somit nicht von einem Schachtelprivileg sprechen, allenfalls von einem "Beteiligungsprivileg" oder besser dem Grundsatz "ne bis in idem" (so Debatin, aaO.)
9) Konzernbesteuerungsrichtlinie; dazu oben § 1 VIII
1o) Geringere Quoten wären zulässig

Die Praxis, das DBA nur auf völkerrechtlicher (und nicht außensteuerrechtlicher) Basis zu gewähren, stellt somit im internationalen Vergleich einen einmaligen Sonderfall dar[11]. Die Gründe für Exekutive und Gesetzgeber, so zu verfahren, sind bekannt: Man befürchtet als Folge eines unilateralen iSP einmal z.T. sachlich nicht gerechtfertigte "Über-Vorteile", zum anderen eine zu starke Belastung des Fiskus durch Steuerausfälle und schließlich eine Einengung des für notwendig gehaltenen Spielraums für internationale Verhandlungen[12]. Was die Beteiligungsgrenze anbelangt, bewegt sich die Bundesrepublik am oberen Rand der internationalen Skala. Bemerkenswert erscheint die Praxis in Frankreich und der Schweiz, die Befreiung alternativ von der relativen Beteiligungsquote oder dem absoluten Beteiligungswert abhängig zu machen. Für Beteiligungen an größten Gesellschaften kann dies dazu führen, daß auch bei einer Beteiligungsquote von 1% oder weniger die ausländischen Dividenden steuerfrei bleiben.

---

11) H. Vogel, aaO.
12) B. Großfeld, Basisgesellschaften, S.233

Zweiter Teil: Das Wesen des iSP

§ 6 Funktion des iSP: Vermeidung der Doppelbesteuerung

I. Begriff der DB

Nach § 7 I, II KStG 1977 wird als Steuergegenstand grundsätzlich das gesamte Einkommen des Stpfl. erfaßt, inländische und ausländische Einkünfte werden also gleich behandelt.

Die Frage nach der Funktion des iSP im Rahmen dieses Grundtatbestands hat daran anzuknüpfen, daß das iSP gerade nur ausländische Dividenden erfaßt. Es liegt daher nahe, die Funktion des iSP in der Vermeidung der Doppelbesteuerung (DB) zu suchen. Die Antwort auf die Frage, ob das iSP die DB vermeidet, ist umstritten. Während offenbar die DBA vom iSP als Mittel zur Vermeidung der DB ausgehen[1], spricht sich z.B. A.J. Rädler[2] gegen die Ansicht aus, das iSP vermeide die DB. Dies begründet er mit dem Hinweis, DB könne nur bzgl. desselben Stpfl. vorkommen, im Verhältnis Ober-Untergesellschaft handle es sich aber um verschiedene Steuersubjekte.

Ausgangspunkt aller Überlegungen zur steuerlichen Funktion des iSP ist der Begriff der DB, der somit zunächst zu klären ist.

1. Die hM

Der Ausdruck Doppelbesteuerung ist bekannt und geläufig, nach wie vor wird er in der Praxis jedoch sehr verschieden gebraucht. Die theoretische Entwicklung wurde allerdings vorangetrieben[3], so daß sich der von F.Geyler 1931 festgestellte Begriffswirrwarr[4] heute nicht wiederholen könnte. Über

---

1) Überschrift zum V.Abschnitt vor Art.23 DBA Belgien: "Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung"

2) FS Barth, 1971, S.143, 164

3) Vgl. etwa die ausführliche Übersicht bei R.C.A. Schmitz, Kommentar, S.2o ff

4) F.Geyler, Steuerliche Mehrfachbelastung, stellte etwa fest: DB im weiteren und im engeren Sinn;

die Definitionen von A.Hensel[5], H.Dorn[6] und vor allem A. Spitaler[7] hat sich eine bis zu einem gewissen Grade einheitliche Formel herausgebildet: DB liegt vor bei "Erhebung vergleichbarer Steuern durch zwei (oder mehrere) international getrennt stehende Steuerkompetenzen beim selben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand[8.9].

2. Abweichende Formulierungen

Hiervon abweichende Formulierungen verzichten häufig auf das Merkmal des"selben Steuerpflichtigen"; so etwa H.Binder[1o] im Anschluß an O.Bühler[11] und unter Berufung auf Spitaler: "Eine internationale Doppelbesteuerung liegt vor, wenn mehrere Staaten dasselbe Steuerobjekt für den gleichen Zeitraum zu gleichartigen Steuern heranziehen."

3. Stellungnahme

Der Unterschied zwischen den beiden Formulierungen dürfte als gering zu veranschlagen sein. Spitaler[12] setzt sie sogar gleich[13]. Wer nämlich das Merkmal des"selben Stpfl." als für den Begriff der DB unerheblich ausscheidet, muß es spätestens beim Merkmal des"selben Steuerobjekts" wieder prüfen. Spitaler[14] hat darauf hingewiesen, daß zwischen Abgabenobjekt und einem bestimmten Steuersubjekt

---

materielle und formelle DB; wirtschaftliche DB; "echte" DB und Lastenverteilung

5) Steuerrecht, S.63
6) VjSchfStuFR 1927, 189, 19o
7) Doppelbesteuerungsproblem, S.133
8) K-D-D, Systematik I 1o
9) Gegensatz zur DB ist die Doppelbelastung, die vorliegt, wenn nicht international getrennte Steuergewalten (sondern idR derselbe Staat) mehrfach auf denselben Steuergegenstand zugreifen.
1o) Besteuerung der Dividenden..., S.8
11) Prinzipien, S.32
12) aaO., S.132 f
13) weshalb sich beide Meinungen auf ihn berufen
14) aaO., S.11o ff

zwangsläufig eine bestimmte Beziehung bestehen muß: es gibt kein Einkommen schlechthin, sondern nur das eines bestimmten Subjekts.
Dies mag für den hier gezogenen Rahmen genügen[15], eine ausführlichere Erörterung über den Begriff der DB würde ihn sprengen.

II. Subjektidentität als Begriffsmerkmal der DB

1. Das Problem

Auch wenn davon auszugehen ist, daß der sich in der Ausschüttung der UG manifestierende Gewinn bei dieser einer Gewinnbesteuerung unterlegen hat[16], ist bei der Prüfung der Frage, ob bei Besteuerung der OG eine DB im oben I 1 gezeigten Sinn vorliegt, eine bejahende Antwort zweifelhaft. Immerhin wird ja, zivilrechtlich gesehen, nicht "derselbe Steuerpflichtige" besteuert. Es fragt sich also, ob "strenge" (=zivilrechtliche) Subjektidentität zu verlangen ist, damit von DB gesprochen werden kann, oder ob dies bereits in anderen Fällen möglich ist.

Bei der Beantwortung dieser Frage sind allerdings zwei Problemkreise strikt zu trennen: Einmal derjenige der Anwendung von gesetzlichen Vorschriften, in denen das Tatbestandsmerkmal "derselbe Stpfl." auszulegen ist. In einem solchen Fall wird in aller Regel - ausgehend vom eindeutigen Wortlaut der DBA - zivilrechtliche Identität zu fordern sein[17]. Dem Gesetzgeber steht es frei, in welchem Ausmaß er DB vermeiden will. Begrenzt er dieses Ausmaß auf Fälle zivilrechtlicher Identität, so ist damit aber noch nichts darüber gesagt, ob der Begriff der DB nicht etwa einen größeren Umfang hat,

---

15) Zu weiteren bei der Definition streitigen Einzelpunkten vgl. R.C.A.Schmitz, Kommentar, S.25ff
16) Die jur. Person wird, soweit ersichtlich, in allen Staaten besteuert; dazu A.Mennel, AWD 1966, 289 ff; H.-P.Reuter/K.Massenez, StuW 1964, Sp.329 ff; J.van Hoorn, Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, Heft 8 (1962), S.87 ff
17) So auch A.J. Rädler/A.Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, S.372/373

u.U. also auf volle zivilrechtliche Identität verzichten kann.
Aus der positivrechtlichen Ausgestaltung der Kollisionsnormen kann somit nicht auf den Umfang des Begriffs der DB geschlossen werden[18]. Dem Problemkreis der Auslegung der DBA steht somit die theoretische Frage gegenüber, ob DB ("an sich") nur bei zivilrechtlicher Subjektidentität vorliegt, oder ob es auch ausreichen kann, wenn wirtschaftlich derselbe Vorgang (dasselbe Steuerobjekt) mehrfachem Zugriff ausgesetzt ist[19].

2. Stellungnahmen der Literatur

In der Literatur hat sich zur Frage der Subjektidentität keine einheitliche Meinung herausgeschält[20]: Der Grund liegt zum Teil im Fehlen einer Unterscheidung zwischen den soeben angeschnittenen Fragen der Auslegung der DBA und dem theoretischen Begriff der DB. Soweit diese Unterscheidung vorgenommen wird, ergibt sich folgendes Bild[21]:

---

18) Ähnlich K. Ebling, Unilaterale Maßnahmen, S.48: "Der Doppelbesteuerungsbegriff kann jedoch nicht aus den Regelungen in den DBA interpretiert werden." Dies tun aber offensichtlich Rädler/Raupach aaO., (Anm.17) S.372, wenn sie die Ansicht des OECD-Steuerausschusses anführen, daß die DBA (Hervorhebg.d.Verf.) nur die sog. rechtliche DB erfassen

19) Diese Unterscheidung zwischen Auslegung von positiven Normen und Umfang des theoretischen Begriffs des DB wird z.B. auch von H.Flick, StuW 1960, Sp.329, 331 f deutlich getroffen, indem er den Unterschied zwischen der konstruktiven (=theoretischen) und kasuistischen (=positiv normierten) Fassung des Begriffs der DB offenliegt. Zwar weisen K-D-D, Systematik I 10, zu Recht darauf hin, daß dem theoretischen Begriff der DB zwingende Rechtsfolgen fehlen. Doch kann die Antwort auf die Frage, ob eine Norm (de lege lata oder ferenda) die DB vermeidet, beispielweise zur Transparenz der steuerlichen Verhältnisse und damit zu einer Vereinfachung der gesetzgeberischen Entscheidung über diese Norm führen. Ähnlich H.Wetter, Die internationale Doppelbesteuerung, S.28 f

20) Flick, aaO., Sp.338

21) Vgl. im einzelnen Flick, aaO., Sp.335 ff

a) O.Bühler[22] unterscheidet zwischen DB im engen (=Subjektidentität voraussetzend) und im weiten (=auf die Frage abhebend, ob die Steuern wirtschaftlich von derselben Person getragen werden) Sinn und sagt[23], die letztere Ansicht sei die überwiegende.

b) Dagegen meinen R.C.A.Schmitz[24] und K. E bling[25], bei fehlender Subjektidentität könne nicht von DB gesprochen werden.

c) H.Dorn[26] fordert zwar Subjektidentität, will diese Aussage aber nur im Grundsatz gelten lassen.

d) H.Glättli[27] spricht sich gegen ein Erfordernis der Subjektidentität aus.

e) A.Spitaler[28] hat für die dem iSP zugrundeliegende Konstellation ausdrücklich betont, dies sei ein Fall der DB.

f) K-D-D[29] heben auf ein funktionales Verständnis des DB-Begriffs ab und verneinen daher das Erfordernis der Subjektidentität.

3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im allgemeinen

Da nicht zu übersehen ist, daß die zivilrechtliche Personenmehrheit von OG und UG nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen von verbundenen Unternehmen entspricht, bietet sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise (wBW)[30] zur Lösung des Problems der Subjektidentität an.

a) Hauptanwendungsfall der wBW ist die Gesetzesauslegung (vgl. §§ 9,1,5,6 StAnpG). Auch die wBW kann

---

22) Prinzipien, S.32 f
23) aaO., S.22
24) Kommentar S.25
25) aaO. (Anm.18), S.48 f
26) Verhandlungen des 33.DJT, 1925, S.5o8 f
27) AWD 196o, 5 ff, bes. 7/8
28) Doppelbesteuerungsproblem, S.111
29) Systematik, I 11; weitere Literaturnachweise bei Flick, aaO., Sp.336
3o) Zur wBW H.W.Kruse, Lehrbuch, § 9; K.Tipke, Lehrbuch, § 8-6; H.Paulick, Lehrbuch, § 13; Tipke/Kruse, AO § 1 StAnpG, Anm.15 ff, 42 ff

dabei jedoch nicht einfach zivilrechtliche Grundstrukturen[31] negieren; dies hieße, vom Gesetz nicht formulierte Tatbestände konstruieren. Vielmehr gilt: "Die wBW hat dort ihren Platz, wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Tatbestände nennt, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, vielmehr ihre rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen meint[32].

b) Wie der Begriff der DB "kasuistisch" und "konstruktiv"[33] zu entwickeln ist, kann auch die wBW nicht auf die "kasuistische" Auslegung beschränkt bleiben. Ebenso möglich und notwendig ist ihre Verwendung bei der theoretischen Analyse, hier also innerhalb des Doppelbesteuerungsbegriffs bei der Frage nach dem Erfordernis der Subjektidentität. Die wBW ist auch und nicht zuletzt "ein Wertungsprinzip für Tatsachen" [34].

Für die Frage nach dem Erfordernis der Subjektidentität bedeutet dies: Es besteht eine im Verhältnis zur Gesetzesauslegung geringere Bindung an die zivilrechtliche Ausgestaltung des Sachverhalts. Der Bindungsgrund bei der Gesetzesauslegung - Besteuerung nur auf Grund gesetzlicher Tatbestände - entfällt.

Hier "(darf) nicht nach dem äußeren Erscheinungsbild des Sachverhalts, wie es sich bei Rechtsgeschäften im Wortlaut äußert, geurteilt werden, sondern (es ist) bei der Beurteilung auch der dem Sachverhalt eigene wirtschaftlich bedeutsame Inhalt zu beachten"[35].

---

31) Wozu die juristische Person gehört

32) Paulick, aaO., S.113 in Anlehnung an BVerfGE 13, 318

33) Vgl. oben 1 S.87 ff

34) Hartz, Auslegung von Steuergesetzen, S.13, zitiert nach Paulick, aaO., S.112. Da es dabei nicht um Gesetztesauslegung geht, handelt es sich nicht um einen Fall des § 1 III StAnpG. Dazu Tipke, Lehrbuch, § 8-4; ders. in Tipke/Kruse, AO, § 1 StAnpG, Anm.42ff; Kruse, Lehrb.,§ 9 III

35) Paulick, aaO., § 13 I (S.112 f)

Die wBW kann daher in einem weiten Umfang herangezogen werden.

4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung des Merkmals der Subjektidentität

Es bedarf keiner weiteren Erläuterung, daß die Körperschaftsteuer einer UG im wirtschaftlichen Endergebnis von der OG (im Verhältnis der Beteiligung) getragen wird. Wäre die UG eine Betriebsstätte, so wäre deren Steuer unmittelbar von der OG zu tragen. Die rechtliche Verselbständigung der UG führt zur Mediatisierung der Steuerlast, am wirtschaftlichen Endergebnis ändert sich nichts[36].

Bei der Frage, ob im Falle der Besteuerung sowohl der (ausländischen) UG als auch der (inländischen) OG eine DB vorliegt, kann aber nur auf dieses wirtschaftliche Endergebnis abgestellt werden. DB ist ein wirtschaftliches und steuerliches Phänomen, bei dessen Untersuchung die Wissenschaft nicht vor beliebig errichtbaren juristischen Personen haltmachen kann.

Eine völlige Bindung der Wissenschaft an die machbare Existenz der juristischen Person würde einer Untersuchung manipulierbare und damit unzulässige Grenzen setzen. Daher müssen diese Grenzen nicht durchgehend anerkannt werden. Ergebnis dieser Überlegung kann nur sein: Die durch die Beteiligung manifesten Eigentums- und daher auch Gewinnverhältnisse müssen durch die juristische Person hindurch, in ihrer Gesamtheit, betrachtet werden. Die für die Frage nach der DB relevanten Daten, Gewinn und Steuer, sind somit dem Betei-

---

36) Spitaler, aaO., S.111

ligungsinhaber im Verhältnis der Beteiligung anzurechnen[37].

Nur auf diese Art und Weise kann bei der Frage nach dem Umfang des Doppelbesteuerungsbegriffs der Tatsache Rechnung getragen werden, daß eine UG vom erwirtschafteten Ergebnis her gesehen[38] ein Teil der OG ist. "Der Ertragsteil aber, der vom Ertrage der Erwerbsorganisation B auf die Beteiligung der Erwerbsorganisation A entfällt, steht auf der Aktivseite des Gewinn- und Verlustkontos der Erwerbsorganisation A und ist somit ... im Ertrage der Erwerbsorganisation A enthalten. Insofern dieser Ertragsteil sowohl in dem bei der Erwerbsorganisation B, als auch in dem bei der Erwerbsorganisation A versteuerten Betrag enthalten ist, unterliegt er der DB in dem hier erörterten Sinne, denn es wird dieser Ertragsteil, ohne daß sein wirtschaftliches Wesen verändert worden wäre, zweimal besteuert"[39].

5. Stellungnahme

a) Ergebnis

Es ist somit festzuhalten, daß zivilrechtliche Subjektidentität kein Begriffsmerkmal der Doppelbesteuerung ist. Vielmehr reicht aus, daß zivilrechtlich verschiedene Körperschaftsteuersubjekte in Form von Beteiligungen wirtschaftlich miteinander verbunden sind.

---

37) Dies muß zumindest für den Fall gelten, daß - wie hier - beide Male juristische Personen (mit Körperschaftsteuer) belastet werden. Dagegen kann offen bleiben, ob und ggf. in welchem Umfang das Gesagte auch im Verhältnis juristische - natürliche Person gilt.

38) Also insbes. Geschäftswert und Gewinn

39) Spitaler, aaO., S.111; im Ergebnis ebenso Flick, aaO., (Anm.19), Sp.345f; H.-P.Reuter/K.Massenez, StuW 1964, Sp.329, 330

DB liegt daher vor, wenn Dividenden einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft, deren Gewinne im Ausland versteuert wurden, im Inland der Gewinnbesteuerung der empfangenden Gesellschaft unterliegen. Die fehlende bürgerlich-rechtliche Personenidentität beider Gesellschaften ist insoweit unschädlich. Da das iSP den zweiten Zugriff auf den Gewinn der UG (bei der OG im Inland) durch die von ihm ausgesprochene Steuerbefreiung verhindert, vermeidet es die Doppelbesteuerung bzgl. dieses Gewinnanteils. Hierin ist seine Funktion im Rahmen des Steuertatbestands zu sehen.

b) Anmerkungen

aa) Die wirtschaftlichen Folgen, die diese Vermeidung der DB mit sich bringt, spielen bei der Frage, ob das iSP überhaupt die DB vermeidet, (noch) keine Rolle. Sie sollen daher erst zusammen mit der Untersuchung der Wirkungsweise des iSP (unten § 7 IV) aufgezeigt werden.

bb) Die Ansicht, daß bei Beantwortung der Frage, ob DB vorliegt, nicht vor juristischen Personen haltgemacht werden kann, hat sich nun offenbar auch beim Gesetzgeber durchgesetzt. Nach der direkten Anrechnung wurde 1972 mit Art. 2 AStRG die indirekte Anrechnung der von der UG gezahlten ausländischen Körperschaftsteuer eingeführt. Auch sie wäre ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht begründbar[4o] und hätte daher keine Existenzberechtigung.

4o) Ähnlich A.J. Rädler, FS Barth, 1971, 143, 162: "Soweit Ausschüttungen vorgenommen werden, wird die ausländische Tochtergesellschaft und die deutsche Muttergesellschaft gewissermaßen wie eine Einheit behandelt."

Die indirekte Anrechnung will wie das iSP der DB begegnen, nur eben nicht durch Steuerbefreiung, sondern durch die Anrechnung[41.42].

---

41) Dazu der Finanzausschußbericht zu Art.2 AStRG, Beilage 1o/72 zu "Der Betrieb", S.16: "(Das Gesetz) entlastet die im Ausland erwirtschafteten und als Dividenden in das Inland überführten Erträge von der bislang oft eingreifenden doppelten Belastung (gemeint: Doppelbesteuerung im hier vertretenen Sinn, H.L.) mit deutscher und ausländischer Körperschaftsteuer."

42) Zur unterschiedlich Funktion von iSP und indirekter Anrechnung unten § 8 I 5

§ 7 Das iSP als sachliche Befreiungsvorschrift

Oben § 2 III wurde gesagt, zumindest die gesetzestechnische Rechtsfolge des iSP sei Steuerbefreiung. Diese Aussage soll im folgenden genauer untersucht werden. Es erhebt sich immerhin die Frage, ob für die Beurteilung einer Norm als Befreiungsvorschrift allein die gesetzestechnische Perspektive ausreicht oder ob hierfür nicht eher steuersystematische Gesichtspunkte ausschlaggebend sein müssen, die losgelöst von der Gesetzestechnik zu beurteilen sind. Ist also das iSP wirklich eine Befreiungsvorschrift?

Diese Frage ist keineswegs nur akademischer Natur. Abgesehen davon, daß das dogmatische Verhältnis des die Steuer begründenden (Grund-) Tatbestands zum steuerbefreienden Ausnahmetatbestand noch nicht als geklärt betrachtet werden kann, wird spätestens im politischen Bereich die Frage nach der Steuerbefreiung brisant. Nachdem in den Jahren nach dem Zweiten Weltkrieg Steuergesetzgebung zu einem großen Teil darin bestand, Ausnahmetatbestände zu schaffen, geht man jetzt daran, die dadurch entstandene (und Steuer-Ungerechtigkeiten schaffende) Intransparenz zu durchforsten. Die politische Prüfung, welche Befreiungsvorschriften keine Existenzberechtigung mehr haben, bedarf aber der Vor-Untersuchung, was überhaupt eine Steuerbefreiung ist. Diese Frage soll hier für das iSP beantwortet werden. Dabei wird unter II ein Begriff der Steuerbefreiung einschließlich einer gewissen Gruppenbildung erstellt; unter III ist dann die Möglichkeit der Subsumtion des iSP unter diesen Begriff zu untersuchen.

I. Der Grundtatbestand des KStG

Der sachliche Gegenstand der Körperschaftsteuer wird in § 7 KStG 1977 relativ kurz angesprochen: Das Einkommen des Stpfl., und zwar das Jahreseinkommen, wird besteuert. Was als solches gilt, regeln die §§ 8 ff; danach sind Auslandsdividenden steuerpflichtig[1]. Von der Technik des Gesetzes

---

1) §§ 8 I KStG, 2 I Nr.5, 2o I Nr.1 EStG

her werden ausländische Dividenden somit wie andere Einkünfte behandelt. Insbesondere findet auf sie das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren[2] keine Anwendung[3].

II. Der Begriff der Steuerbefreiung

Die Frage, ob nun das iSP eine Ausnahme im Sinn einer sachlichen Befreiungsvorschrift ist, kann nicht beantwortet werden, bevor festgestellt ist, welcher Begriff der Steuerbefreiung einer solchen Unterscheidung zugrunde zu legen ist.

1. Geschichtliches

Bis zur Einführung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch Art. 109 WRV unterschied man eigentliche und uneigentliche Steuerbefreiungen[4]. Von ersteren sprach man z.B., wenn ganz bestimmte Personen aus Gründen der persönlichen Bevorzugung von der Steuerpflicht befreit waren; dies galt zunächst für den Adel, später nur noch für Mitglieder des Königshauses. Uneigentliche Steuerbefreiungen wurden angenommen, wenn bestimmte Personen aus Sachgründen von der persönlichen Steuerpflicht ausgenommen wurden, z.B. Reich und Länder, bis 1909 auch die Beamten bzgl. ihres Gehalts.
Nachdem durch den Gleichheitssatz die Möglichkeit der "eigentlichen" Steuerbefreiung entfallen war, entwickelte sich die Unterscheidung zwischen persönlicher und sachlicher Steuerbefreiung[5].

2. Persönliche Steuerbefreiung

Eine persönliche Steuerbefreiung liegt vor, wenn ein an sich Steuerpflichtiger aus Gründen, die in

---

2) §§ 27 ff KStG 1977
3) § 27 II KStG 1977
4) K. Ball, Einführung in das Steuerrecht, 1925, S.112 f
5) W. Merk, Steuerschuldrecht, 1926, S.32 und 56

seiner Person liegen, von der Steuerpflicht ausgenommen wird. Die Befreiung vollzieht sich also bereits auf der Stufe[6] der persönlichen Steuerpflicht, gewisse "Steuerpersonen"[7] sind befreit. Beispiele sind in § 5 I 1 KStG 1977 (Bundespost u.a.) zu finden.

3. Sachliche Steuerbefreiung

Sachlich ist eine Befreiung, die den Steuergegenstand nicht aus in der Person des Pflichtigen, also die Steuerschuldnerschaft berührenden, sondern in der Natur des betreffenden Steuergegenstands liegenden Gründen steuerfrei läßt[8]. Allein fraglich ist hier[9], wann von einer Befreiung gesprochen werden kann. Der Begriff der Steuerbefreiung ist gesetzlich nirgends definiert; vielmehr bewirkt vor allem eine ungenaue und sehr unterschiedliche Gesetzessprache Unklarheit[10] - der jahrzehntelange Streit um die Anerkennung des nSP als Steuerbefreiung möge hier als Beispiel genügen[11]. Man kann also getrost sagen, daß der Begriffswirrwarr[12] noch größer ist als bei dem Ausdruck "Doppelbesteuerung".

---

6) Zum Körperschaftsteuertatbestand als Stufenschema H.-W.Bayer, JA 1976, Letzte Seiten 14 f (S.2o6 f)
7) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, 4.Aufl., § 8 Anm. A 1 (1); Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, GewStG, 8.Aufl., § 3 Anm.I 1
8) J. Lang, Systematisierung, S.1o1 f
9) Vgl. oben vor 1
1o) Die auch von den Lehrbüchern nicht beseitigt wird. Vgl. die Kritik von H.-W.Bayer, StuW 1972, 149, 15o Anm.9
11) Oben § 2 III 3 b bb
12) Anschauliche Beispiele bei Bayer, aaO., Anm.7: Steuervergünstigung, Grundsteuerfreiheit, Steuererleichterung, Grundsteuerbegünstigung, Steuerbefreiung u.a.m.

a) Technisch-formale Befreiung

Zunächst[13] bedeutet Befreiung eine Ausnahme. Es muß also ein Tatbestand vorhanden sein, den die Befreiungsvorschrift unter bestimmten Voraussetzungen für nicht anwendbar erklärt. Dadurch ist das Verhältnis von Steuerbefreiung und besteuerndem "Normaltatbestand" (dem Grundtatbestand) ein zumindest gesetzestechnisches Regel-Ausnahmeverhältnis: "In einem zugegebenermaßen zunächst sehr formalen Sinn läßt sich unter einer Befreiungsvorschrift also eine Rechtsnorm verstehen, die an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen eine Rechtsfolge knüpft, die für den Steuerpflichtigen günstiger als die Rechtsfolge ist, die die sinngemäß vorausgesetzte Verpflichtungsnorm für sich alleingenommen auslösen würde"[14].

Dem Gesetzgeber steht es aber prinzipiell frei, technische Ausnahmevorschriften zu formulieren, obwohl diese u.U. von der Sache her gar nicht als solche gelten können. Auf die technische Ausgestaltung kann also nur ein formaler Befreiungsbegriff abheben.

Leider bleibt hier die Diskussion um die Befreiungstatbestände meist stehen. Der Begriff der Befreiung muß aber unabhängig sein von rein gesetzestechnischer Ausgestaltung, wenn Mißverständnisse vermieden werden sollen[15].

b) Die Bereichsausnahme als unechte Befreiung

Die Formulierung des Grundtatbestandes einer Steuer hat mehrere Interessen zu berücksichtigen.

---

13) Vgl. zum folgenden Bayer, aaO.
14) Bayer, aaO., S.15o
15) Auch J. Lang, Systematisierung, S.1o4 geht zunächst von einem derartigen (formalen) Begriff der (sachlichen) Steuerbefreiung aus: "Die sachliche Stbfr. ist ein Rechtssatz, der die Rechtsfolge der Steuerschuld für einen Teil des Steuergegenstandes d.h. für einen bestimmten steuerbaren Sachverhalt nicht eintreten läßt". Kritik hieran s. Anm.19

Einmal soll darin der Kreis der Steuerpflichtigen genau und unmißverständlich festgelegt werden, was mitunter die Verwendung zahlreicher Tatbestandsmerkmale und damit die Gefahr eines wasserköpfigen Grundtatbestands impliziert. Dem kann ausgewichen werden, indem der Grundtatbestand von vornherein sehr weit gefaßt wird, dadurch aber sehr einfach zu übersehen bleibt. Diejenigen Fälle, die gar nicht als besteuerungswürdig erachtet werden, müssen dann mit Hilfe zusätzlicher Normen wieder aus dem "vorläufigen" Grundtatbestand ausgenommen werden. Diese zusätzlichen Normen können technisch nur als Befreiungsvorschriften im oben (a) angeführten formalen Sinn ausgestaltet werden. Es liegt indessen auf der Hand, daß sie in ihrer Funktion, den Grundtatbestand einzuschränken, materiell gesehen keine Sonder- bzw. Ausnahmevorschriften sind[15a]. Sie sind daher nur formal Ausnahmevorschriften, nicht dagegen von der Sache her. Diese Scheinbefreiungen sollen, um ihre Funktion klarwerden zu lassen, im Anschluß an G. Strickrodt[16] als Bereichsausnahmen bezeichnet werden. Von H.W.Bayer[17] wird für diesen Sachverhalt der Ausdruck der Ausgrenzungsbefreiung vorgeschlagen[18]; ein sachlicher Unterschied besteht nicht[19].

15a) Auch Maunz-Dürig-Herzog, Anm.356 zu Art.3 I, weisen (wenn auch in anderem Zusammenhang) darauf hin, daß kein materieller Unterschied zwischen einer Gesetzesformulierung "alle Ruhestandsbeamten mit Ausnahme derer, die ..." und "diejenigen Ruhestandsbeamten, die ..." besteht.

16) G. Strickrodt, Das Subventionsthema in der Steuer politik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, 196o, S.15

17) aaO., S.151

18) Diesen Begriff hat offenbar auch K.Tipke, Lehrbuch § 9-3.73 unter (a) und § 9-3.737 Anm.48 übernommen.

19) In der Sache wie hier Lang, aaO., S.63, der den Ausdruck der "negativen Tatbestandsabgrenzung" vorschlägt.- Dagegen kann Lang in der Terminologie nicht gefolgt werden, da sein formaler

c) Die echte (materielle) Befreiung

Dieser Scheinbefreiung steht die materielle Befreiung gegenüber. Das Abgrenzungskriterium kann darin gesehen werden, daß der Scheinbefreiung ein grundsätzliches Prinzip des betreffenden Steuergesetzes zugrunde liegt, während die echte Befreiung auf einer Abweichung von einer solchen Grundwertung, also auf einer ihr eigentümlichen "Sonderüberlegung" des Gesetzgebers beruht. N.Andel[20] formuliert mit Blick auf die "sogenannte Steuersubvention": "Die Norm[21] wird man jeweils in der Grundidee der einzelnen Steuer und ihrer allgemeinen ... Ausgestaltung finden müssen; partielle Abweichungen davon sind als Subventionen zu bezeichnen".

Da die Grundwertungen eines Gesetzes dessen "System" ausmachen[22], kann gesagt werden: Eine echte Befreiung liegt vor, wenn sie mit dem Gefüge der prinzipiellen Grundwertungen des betreffenden Gesetzes nicht konform geht, sondern sich außerhalb deren Systematik stellt. Eine Befreiung, die aus grundsätzlichen Wertentscheidungen heraus besteht, sozusagen "zufällig" die technische Ausgestaltung der Sondervorschrift erhalten hat, ist dagegen eine Bereichsausnahme[23].

Begriff der sachlichen Steuerbefreiung eigentlich auch die "negative Tatbestandsabgrenzung" enthält, was aber offenbar nicht beabsichtigt ist.(vgl.Lang, S.118, Anm.9)

20) Subventionen, S.6

21) Der Grundtatbestand im hier vertretenen Sinn

22) C.W. Canaris, Systemdenken, S.48; zu den Auswirkungen dieses Systemgedankens auf das "innere System" eines Steuergesetzes K.Tipke, StuW 1971 2 ff, 5 f

23) Dagegen erscheint nicht verständlich, wie K.Tipke, Lehrbuch, § 9-3.737 als echte Steuervergünstigungen solche Normen ansieht, die "den Zweck (haben), den Steuertatbestand an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anzupassen". Unechte Steuervergünstigungen sollten danach die "interventionistischen Vergünstigungen" sein. Eine Anpassung an die wirtschaftliche

d) Modelle echter Befreiungen

Je nachdem, aus welchen Gründen eine Befreiungsvorschrift nicht mit den Grundwertungen des betreffenden Gesetzes übereinstimmt, lassen sich entsprechende Unterscheidungen treffen.
Im folgenden sollen einige Fallgruppen echter Befreiungen gebildet werden. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann, da dies den Rahmen der Arbeit überschreiten würde, nicht erhoben werden. Die Fallgruppenbildung dient in erster Linie der Einordnung der oben § 6 festgestellten Funktion des iSP und damit einem besseren Verständnis der iSP-Vorschriften in ihrem Verhältnis zum Grundtatbestand[24].

aa) Die Lenkungsbefreiung

Als Lenkungsbefreiung kann diejenige Befreiung bezeichnet werden, die dem betroffenen Steuerpflichtigen dadurch, daß sie ihm eine Milderung oder gar Aufhebung des Übels Steuer verspricht, zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen sucht. Derartige Lenkungsbefreiungen haben oftmals wirtschaftspolitischen Charakter[25]; ein bekanntes Beispiel ist die andauernde Unterstützung Berlins durch Steuer"vergünstigungen". Zahlreiche wirtschafts- und gesellschaftspolitische Vorhaben bedienen sich

---

Leistungsfähigkeit läßt sich m.E. mit dem Wortsinn "Vergünstigung" nicht mehr vereinbaren.

24) Zum Verständnis unterschiedlicher Terminologien bei der Fallgruppenbildung: J. Lang, Systematisierung, bildet innerhalb der (echten) Befreiungstatbestände zunächst zwei Fallgruppen: Einmal die subventive Steuervergünstigung (S.118, Anm.9; =Lenkungsbefreiung im hier vertretenen Sinn) und die aptive Steuervergünstigung, die sämtliche Befreiungstatbestände umfaßt, die "die Gesamtheit der zusammenwirkenden steuerartbegründenden Prinzipien den Besonderheiten der steuerlich relevanten Lebensverhältnisse (anpaßt)"(S.118). "Aptive" Steuervergünstigungen sind nach der hier verwendeten Terminologie alle (echten) Befreiungen, die nicht Lenkungsbefreiungen sind.

25) Hierzu und zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen Bayer, aaO., insbes. S.152 ff

des Mittels der Steuerbefreiung: es sind dies stets Lenkungsbefreiungen.

bb) Befreiung des omnimodo facture

In diese Rubrik sind diejenigen Befreiungstatbestände einzuordnen, die der Steuerpflichtige ohne Rücksicht auf die steuerliche Rechtsfolge erfüllt; die Gründe für die Befreiung können dann nicht lenkender Natur sein, da ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen gar nicht angestrebt wird. In der Regel dürften hier soziale Gründe für die Befreiung vorliegen[26]. Eine derartige Befreiung ist auch keine Bereichsausnahme, denn die Ausnahmeregelung erfolgt nicht unter dem Gesichtspunkt der Einschränkung eines weit formulierten "vorläufigen" Grundtatbestands, sondern etwa aus sozialen Gründen. Als Beispiel für diese Fallgruppe kann der frühere § 3 Nr.17 EStG (Weihnachtsfreibetrag) gelten; dieser stand dem Stpfl. ohne Rücksicht darauf zu, ob er überhaupt Weihnachtszuwendungen erhalten und (nach hM) ob er im Dezember überhaupt in einem Arbeitsverhältnis gestanden hatte[27.28].

cc) Fiskalbefreiung

Auch fiskalische Gründe können zu einer Steuerbefreiung führen, so paradox dies zunächst klingen mag. Die Gründe liegen hier nicht in der Person des (potentiell) Steuerpflichtigen, sondern, weit ausgedrückt, in der Natur der Steuerbeitreibung. Dies

---

26) Lang, aaO., S.122: "Sozialaptive Steuervergünstigung"

27) Herrmann-Heuer, Anm. 193-196 zu § 19 EStG, Stichwort "Weihnachtszuwendungen"

28) Sozialpolitisch begründete Befreiungen können daher zwar lenkend sein (oben aa), müssen dies aber nicht. "Sozialzwecknormen" sollten daher nicht, wie bei K. Tipke, Lehrbuch, § 2-2.22, einheitlich als "interventionistisch oder lenkend" bezeichnet werden

ist z.B. der Fall, wenn eine Befreiung für bestimmte typische Vorgänge gewährt wird, bei denen fiskalischer Aufwand und Ertrag nicht im gebotenen Verhältnis zueinander stehen. Oder etwa, wenn Feststellung und Überprüfung des steuerbaren Sachverhalts nur in Ausnahmefällen möglich sind[29]. Als Beispiel dieser Fallgruppe kann § 3 Nr.51 EStG dienen (Trinkgelder bis DM 6oo.-)[3o].

Soweit zu den Fällen der echten Steuerbefreiungen. Auf eine Vervollständigung dieser Reihe soll aus den oben genannten Gründen verzichtet werden. Unbedingt berücksichtigt werden muß aber die Unterscheidung zwischen der Bereichsausnahme und der echten Befreiung als materieller Sonderregelung: ein Stehenbleiben bei der formal-technischen Ausgestaltung eines Steuergesetzes verbietet sich.

III. Das iSP als Lenkungsbefreiung

1. Das iSP als Bereichsausnahme?

Ausgehend von der in § 6 festgestellten Funktion des iSP als eines Mittels zur Vermeidung der DB und unter Berücksichtigung der Tatsache, daß diese Feststellung getroffen wurde, indem der Gewinn der UG (quotal) dem der OG zugerechnet wurde, liegt der Schluß nahe, das iSP müsse eine Bereichsausnahme sein. Denn wenn die Formulierung des § 7 KStG 1977 es ermöglicht, den (von der UG erwirtschafteten und der OG zuzurechnenden) Gewinn

---

29) Lang, aaO., S.124, nennt hier "steuertechnische Vergünstigungen aus Gründen der "Praktikabilität, Wohlfeilheit und Bequemlichkeit der Besteuerung." Ähnlich K. Tipke, Lehrbuch, § 2-2.23: "Vereinfachungsnormen".

3o) In diesem Sinn auch Herrmann-Heuer, Anm.246 zu § 19 EStG

mehrfach steuerlich zu erfassen[31], so erscheint eine Vorschrift, die eine Über-Besteuerung ausschaltet, durchaus der Körperschaftsteuer immanent. Oder sollte es einer grundlegenden Wertung des KStG entsprechen, diese Über-Besteuerung nicht nur zuzulassen, sondern geradezu zu fordern? Näher würde wohl die Annahme liegen, das KStG wolle keine Mehrfachbesteuerung des körperschaftsteuerlichen Gewinns selbst zulassen[32]. Das iSP, diesen mehrfachen Zugriff im Inland vermeidend, wäre damit eine dem KStG systemimmanente Vorschrift, mithin keine echte Befreiungsvorschrift, sondern nur eine den insofern zu weit gefaßten Tatbestand des § 7 KStG 1977 einschränkende Bereichsausnahme.

Einem solchen Gedankengang stünde nicht schon entgegen, daß das iSP nicht im Verhältnis zu allen Staaten besteht, also schon deswegen eine (echte) Sondervorschrift sein müßte.
Eine Bereichsausnahme muß nicht unbedingt gleichzeitig mit dem Grundtatbestand geltendes Recht werden. Auch eine grundsätzliche Einschränkung des Grundtatbestands, mithin eine Bereichsausnahme, kann nachträglich eingeführt werden. Entscheidend ist nicht der Zeitpunkt des Wirksamwerdens, sondern allein das Verhältnis zum Grundtatbestand.

---

31) Durch KSt. Der vom iSP erfaßte Sachverhalt ist somit unabhängig vom innerstaatlichen Körperschaftsteuersystem, das iSP wirkt allein im Verhältnis Körperschaft - Körperschaft, nicht im Verhältnis Körperschaft - natürliche Person (Anteilseigner); vgl. H. Vogel, DB 1975, 756 ff.- Die Frage der durch das iSP vermiedenen körperschaftsteuerlichen DB würde sich demnach sogar auch dann stellen, wenn die natürliche Person (Anteilseigner) keine ESt entrichten müßte.

32) Auch dies müßte unabhängig von der Gestaltung des Verhältnisses Körperschaft - Anteilseigner gelten

2. Das iSP als (echte) Befreiungsvorschrift

Solche Überlegungen lassen jedoch außer Betracht, daß es sich bei den vom iSP freigestellten Dividenden immer um grenzüberschreitende Gewinne handelt. Schon diese Tatsache kann zur Antwort auf die Frage nach der Qualifizierung des iSP führen.

a) Souveränitätsgedanke und Fehlen eines völkerrechtlichen Verbots der DB

DB wird zwar allgemein als ein die Entwicklung internationaler wirtschaftlicher Freizügigkeit behinderndes "Übel"[33] empfunden[34], da sie das Streben nach internationaler wirtschaftlicher Expansion stört. Es ist jedoch nicht möglich, allein hieraus ein völkerrechtliches Verbot der DB abzuleiten[35]. Vielmehr gilt im Steuerrecht wie allgemein für den Gesetzgeber der Souveränitätsgedanke[36], wonach ein Staat, da frei von der Kontrolle fremder Staaten[37], auch frei vom Einfluß der Gesetzgebung fremder Staaten zu bleiben hat[38]. Auch im Steuerrecht fehlt daher eine Bindung des inländischen Gesetzgebers an ausländische Gesetzestatbestände. Jener kann also grundsätzlich im Ausland besteuerte Gewinne im Inland abermals besteuern; dabei ist er autonom und zur Berücksichtigung der ausländischen Besteuerung nicht verpflichtet.

---

33) H. Flick, FinA 1961, 86, 96

34) was bereits durch die große Anzahl der DBA (rd.45) offengelegt wird

35) So aber Fricke, AWD 196o, 198 f; - aA. zu Recht die hM: O.Bühler, Prinzipien, S.167 mit ausdrücklicher Stellungnahme gegen Fricke; K-D-D, Systematik I 1o; Flick aaO.; H.H.Jakobs, StuW 197o, Sp.587, 596; J.Lang, Systematisierung, S.128; F.Escher, Methoden, S.29; H.-W. Bayer, JA 1976, Letzte Seiten 17 (S.273)

36) Zum Begriff der Souveränität F. Berber, Lehrbuch, Bd.I, 2.Aufl., S.121 ff

37) Berber, aaO., S.126

38) Berber, S.127: Unabhängigkeit bedeutet u.a., daß der Staat nicht das Handeln der Organe anderer Staaten gegen sich gelten lassen muß

Die Folge dieser Unabhängigkeit ist das Fehlen eines Gebots an den Gesetzgeber, doppelbesteuerungsvermeidende Normen wie das iSP zu erlassen. Tut er es dennoch, so muß eine derartige Norm zwangsläufig als Sonderregelung[39] aufgefaßt werden. Für ein Verständnis einer die DB vermeidenden Vorschrift als lediglich tatbestandsmodifizierende Bereichsausnahme ist danach kein Raum. Das iSP ist daher als (echte) Befreiung zu betrachten.

b) Alternativen zur Vermeidung der DB

Dem Gesetzgeber stehen auf drei Ebenen Mittel zur Verfügung, gegen die DB einzugreifen. Zum einen kann er von vornherein bestimmen, das inländische Recht solle auf einen auslandsbezogenen Sachverhalt überhaupt nicht anwendbar sein[4o]. Einen Schritt später, also unter der Voraussetzung der Anwendbarkeit des inländischen Rechts, bestehen wiederum zwei Mittel gegen die DB: Die Befreiung eines bestimmten Steuerguts von inländischer Steuer oder aber der Weg (ohne das Steuergut zunächst zu befreien), eine "vorläufig" festgestellte Steuerschuld durch Anrechnung der ausländischen Steuer zu verringern.
Da davon auszugehen ist, daß bei der Anrechnungsmethode der inländische Steuerzugriff als Folge des regelmäßig höheren inländischen Steuerniveaus[41]

---

39) J.L. Stolk, Die Behandlung multinationaler Konzerne als Einheit im Steuerrecht, S.61, kommt vergleichend zu demselben Ergebnis, wenn er feststellt, daß die Durchgriffe (wozu er das iSP zählt) "im internationalen bzw. Außensteuerrecht eher Ausnahmen (bilden)".
4o) H.-W. Bayer, JA 1976, Letzte Seiten 17 (S.273)
41) auf dessen Höhe die ausländische Steuer hinaufgeschleust wird

immer noch zu einer inländischen "Rest-Steuer" führt[42], kann gesagt werden: Die Anrechnung führt nicht zu einer (völligen) Vermeidung der DB, sondern lediglich zu deren Milderung.
Im Verhältnis zur Freistellungsmethode bringt also die Anrechnungsmethode für den inländischen Steuerpflichtigen in aller Regel weniger günstige Ergebnisse. Das iSP ist daher das am weitesten reichende Mittel gegen die DB auf Dividenden[43].
Für die Frage nach einer Qualifizierung des iSP bedeutet dies: Ein Gebot, gerade mittels der Freistellung gegen die DB vorzugehen, kann nicht bestehen. Eine Norm, die von mehreren grundsätzlich als gleichrangig verstandenen Maßnahmen gegen die DB die weitestreichenden Folgen zeitigt, kann vielmehr nur als Sonderfall innerhalb dieser verschiedenen Mittel angesehen werden. Sie ist daher auch aus diesen Gründen als echte Befreiungsvorschrift aufzufassen.

c) Ergebnis

Aus einer zweistufigen Überlegung heraus hat sich somit ergeben, daß das iSP nicht einer körperschaftsteuerlichen Grundwertung, sondern der Sonderwertung "Vermeidung der DB" entspringt und somit als echte Befreiung im oben II 3c aufgezeigten Sinn zu verstehen ist.
Eine Norm ist danach schon dann eine Sondervorschrift, wenn sie ein Mittel gegen die DB darstellt. Sie nimmt zum anderen innerhalb des

---

42) Bayer, aaO., spricht vom "Erlöschen" der inländischen Steuerschuld als Folge der Anrechnung; die Anrechnung führt genau genommen im Prinzip nur zu ihrem teilweisen Erlöschen
43) H.J. Hermann, AWD 1974, 297, 299, spricht im Zusammenhang eines Vergleichs der Steuerbefreiung mit weniger großzügigen Vorschriften vom iSP als einer"Sub vention"

Spektrums dieser möglichen Mittel wiederum eine Sonderstellung ein, wenn sie die DB (völlig) vermeidet, da dies die weitestreichende Folge der möglichen gesetzlichen Mittel gegen die DB bedeutet. Das beide Voraussetzungen erfüllende iSP ist daher als Steuerbefreiung einzuordnen.

3. Ziele einer Lenkungsbefreiung

Nachdem damit die Qualifizierung des iSP als Steuerbefreiung feststeht, ist zu prüfen, ob es einem der oben 3 d skizzierten Befreiungsmodelle zuzuordnen ist und ggf. welchem davon.
Es liegt nahe, Vermeidung der DB als Lenkungsbefreiung zu verstehen. Die aus dem Wegfall der Steuer Vorteile ziehenden Steuersubjekte dürften wohl kaum aus sozialpolitischen Gründen gefördert werden. Näher liegt die Vermutung etwa der Verfolgung handfester außenpolitischer und -wirtschaftlicher Ziele. Bevor jedoch auf diese Frage näher einzugehen ist (unten 4), soll zunächst kurz der Rahmen abgesteckt werden, innerhalb dessen Lenkungsbefreiungen eingesetzt werden.
Das Prinzip der Lenkungsbefreiung ist denkbar einfach. Durch den Anreiz, den Eintritt der Rechtsfolge (Steuer zahlen zu müssen) zumindest teilweise vermeiden zu können, wird der Stpfl. zu einem bestimmten Verhalten, nämlich dem der Erfüllung des Befreiungstatbestands, animiert[44]. So verstanden, ist Gegenstand einer (sachlichen) Steuerbefreiung stets der Gegenstand der Steuer selbst (z.B. Einkommen)[45].

---

44) H.-W. Bayer, StuW 1972, 149, 151
45) Vgl. N. Andel, Subventionen, S.7: "Subventionsgegenstand (sind) die Personen, Sachen oder Handlungen, an deren Vorhandensein die Entstehung der Subventionsberechtigung anknüpft."

Vom Gegenstand der Steuerbefreiung sind zu unterscheiden die materiellen Ziele, die der Gesetzgeber mit dem beabsichtigten Verhalten des Steuerpflichtigen verfolgt[46]. Lenkungsbefreiungen sind also gesetzgeberische Maßnahmen zur Förderung dieser Ziele. Deren abschließende Aufzählung ist weder möglich noch wäre sie sinnvoll. Bekannteste Lenkungsbefreiung dürften Arbeitnehmer-Sparzulage und Sparprämie sein. Offenkundiges Ziel ist die Förderung der Spartätigkeit breiter Bevölkerungskreise.
Diese Beispiele mögen genügen. Festzuhalten ist: Ziele von Lenkungsbefreiungen können annähernd jedem politischen Bereich[47] entstammen: Die politische Realität setzt dem Gesetzgeber nur geringe Grenzen[48].

4. Vermeidung der DB auf Dividenden als Mittel einer Lenkungsbefreiung zur Förderung des internationalen Wirtschaftsverkehrs

a) Wirkung der Vermeidung der DB als solcher

Die Tatsache, daß es überhaupt zu gesetzgeberischen Maßnahmen gegen die DB kommt, basiert auf der Feststellung eines Nachteils, den der doppelt Besteuerte gegenüber demjenigen Steuersubjekt erleidet, das nur im Ausland steuerpflichtig ist. Ziel der Vermeidung der DB durch Steuerbefreiung im Inland ist die steuerliche Gleichstellung des inländischen mit dem ausländischen[49] Steuerpflich-

---

46) Paulick, Lehrbuch, Tz. 113 ff; Bayer, aaO., S.153:"Die Lenkungsbefreiungen sind ... aber nichts anderes als in die Wirklichkeit umgesetzte Wirtschaftspolitik." Vgl. auch K.-H. Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgesetzgebung durch Steuergesetze, S.1o

47) Wenn auch die Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele dominieren dürfte

48) Zu den durch die Verfassung gezogenen Grenzen siehe Bayer, aaO., S.152 ff

49) Bereits hier ist zur Vermeidung von Mißverständnissen darauf hinzuweisen, daß es nicht

tigen bzgl. des ausländischen Steuerguts.
Diese Gleichstellung kann für den inländischen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen; entscheidend hierfür ist, um welche Steuer es sich handelt, für die die DB vermieden wird. Vermeidung der doppelten Vermögensteuer[5o] bedeutet für den Privaten höhere soziale Mobilität sowie die Chance, durch Verteilung seines Vermögens das Verlust- bzw. Wertminderungsrisiko zu senken. Dagegen bewirkt Vermeidung einer doppelten Einkommenbesteuerung regelmäßig Wettbewerbsgleichheit des inländischen Steuerpflichtigen im Verhältnis zum Konkurrenten im entsprechenden ausländischen Staat.

b) Zwischenergebnis

Soweit die Beispiele zu den möglichen Auswirkungen der Vermeidung der DB. Als ihre entscheidende Primärfolge ist die Gleichstellung des inländischen mit dem ausländischen Stpfl. festzuhalten. Hierdurch werden ihm Maßnahmen möglich, für die bisher (steuerliche) Hemmnisse oder gar Hindernisse bestanden. In der Beseitigung dieser steuerlichen Hürden liegt also stets eine in die "normalen"[51] steuerlichen und damit wirtschaftlichen Verhältnisse eingreifende Lenkung zugunsten des inländischen Stpfl. Insoweit kann also bereits jetzt gesagt werden, daß eine Steuerbefreiung, die die DB vermeidet, eine Lenkungsbefreiung sein muß.

---

um eine Gleichstellung im Verhältnis zum lediglich im Inland Steuerpflichtigen geht.

5o) Beispiel: Art.22 Abs.I DBA Schweiz 1971: "Unbewegliches Vermögen kann in dem Staat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt."

51) im oben 2a dargestellten Sinn, daß der Gesetzgeber grundsätzlich keine Rücksicht auf eine etwa bereits in einem anderen Staat erfolgte Besteuerung eines Steuergegenstands zu nehmen hat

IV. Insbesondere: Die Auswirkungen des iSP

1. Allgemeines

a) Grund und Umfang der Untersuchung

Die Frage nach den Auswirkungen des iSP, nach Art und Umfang seiner Lenkung, zielt weit in rechtspolitische Bereiche: Auch nach der Einführung der indirekten Anrechnung bleibt das iSP vor allem wegen der grundsätzlichen Frage umstritten, welcher Methode - Anrechnung oder Freistellung - bei Maßnahmen gegen die DB der Vorzug zu geben sei[52]. Rechtliches und rechtspolitisches Verständnis sind bei der Untersuchung der Auswirkungen des iSP daher nicht zu trennen. Rechtliches Verständnis muß auch das rechtspolitische umfassen[53]. Ganz besondere Gültigkeit erlangt diese Aussage auf dem Gebiet des Steuerrechts, das langfristig zu den am meisten umstrittenen und umkämpften Rechtsgebieten gehört - ein zusätzlicher Grund, nicht den Versuch zu unternehmen, die Frage nach den Auswirkungen des iSP nicht von den mit diesen Auswirkungen verbundenen Implikationen zu trennen.

In der rechtspolitischen Diskussion werden die Auswirkungen des iSP häufig nur allzu pauschal und damit verkürzt dargestellt. Globale Aussagen wie "Das (unilaterale) iSP ist zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen[54] nötig"[55] sind nicht

---

52) Dazu H. Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.19 ff; O.Bühler, Prinzipien, S.193 ff

53) K. Tipke, StuW 1971, 2, 3: "Rechtspolitik (ist) ...ein legitimer Gegenstand der Jurisprudenz."

54) Das Argument der internationalen Wettbewerbsverzerrungen spielt steuerpolitisch eine eminente Rolle. Ob es tatsächlich so oft zutrifft, wäre eine Untersuchung wert (es wird immer nur der steuerlich günstiger dastehende Wettbewerber zum Vergleich herangezogen, weshalb Einzelbeispiele stets stichhaltig sind; außerdem gibt es außer den Steuern noch zahlreiche andere wettbewerbsbeeinflussende Faktoren, weshalb

geeignet, das iSP rechtspolitisch beurteilen zu können. Ich will im folgenden versuchen, nicht nur eine ("Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen"), sondern sämtliche wichtigen Auswirkungen des iSP zu beleuchten.

b) Der sog. Ausländereffekt - kein Problem des deutschen iSP

Bevor ich mich dem iSP zuwende, sei jedoch zur Vermeidung von Mißverständnissen ein Problem dargestellt, das nichts mit dem deutschen iSP zu tun hatte, auch wenn es zunächst so scheinen könnte, nämlich der sog. Ausländereffekt. Es stellt sich bis zum Veranlagungszeitraum 1976, weshalb es hier nicht unerwähnt bleiben kann.

Eine selbständige inländische Körperschaft oder die Tochter einerinländischen Muttergesellschaft entrichtete für thesaurierte Gewinne bis 1976 52,5 % Körperschaftsteuer (einschließlich Ergänzungsabgabe)[56].
Hatte die Obergesellschaft ihren Sitz in einem Staat, der im Verhältnis zur deutschen Beteiligungsgesellschaft das iSP gewährt, so fiel in der BRD neben der Steuer für die ausgeschütteten Gewinne noch Dividendensteuer an, die auch im Verhältnis zu Ländern, mit denen ein DBA besteht, idR 25 % beträgt[57]. Insgesamt wurden diese Gewinne,

---

eine "Gesamtschau" angebracht erscheint). Immerhin ist die deutsche Exportwirtschaft so stark, daß wegen Außenhandelsüberschüssen die Deutsche Mark 1961 und seit 1969 fast dauernd aufgewertet werden mußte.

55) Etwa G. Lempenau, BB 1972, 1045, 1046; A.Spitaler, AG 1957, 25, 28; A.J. Rädler, FR 1970, 29, 31; G. Hollatz, AG 1965, 29, 35; A.J.Rädler/A.Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, S.617; G.Rose, Gegenwartsprobleme, S.276

56) Dies ergab sich auch im Fall der Ausschüttung an die Obergesellschaft mit anschließender Reinvestition: Der Ausschüttungssteuersatz wurde auf den Steuersatz für einbehaltene Gewinne "hochgeschleust", § 9 III KStG a.F.

57) Vgl. etwa DBA Niederlande Art.13 Abs.IV iVm Nr.18 b Schlußprotokoll; DBA Norwegen Art. 12 Abs.V; anders (15 %) z.B. DBA Pakistan, Art.6 Abs.III.- Dies gilt auch für das KStG 1977, da die Differenz zwischen Ausschüttungssteuersatz (36 %) und Einbehaltungssatz (56 %) 20 Prozentpunkte beträgt

wenn sie nach Ausschüttung an die ausländische Muttergesellschaft und anschließender Reinvestition der inländischen Tochtergesellschaft wieder zur Verfügung standen, nur mit 43,5 % Steuern belastet[58]. Der ausländische Konzern hatte also wegen des Fehlens einer der Nachsteuer des § 9 III KStG a.F. vergleichbaren Belastung für den Fall der Reinvestition in die Beteiligungsgesellschaft einen Wettbewerbsvorsprung in Form einer steuerlichen Minderbelastung von 9 Prozentpunkten[59]. Dieser Vorteil wurde als Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes bezeichnet. Er entstand also durch den gespaltenen inländischen Körperschaftsteuersatz in Verbindung mit einer steuerlichen Sonderbehandlung im Ausland in Form einer Freistellung. Ein inländisches ISP änderte hieran nichts: es betrifft nicht exportierte, sondern importierte Dividenden, konnte also nicht Ursache des Ausländereffekts sein.

Gegen die Annahme der Existenz des Ausländereffekts wandte sich R. Garber[60]. Er konstatierte zutreffend, daß der in § 9 III KStG a.F. gewählten Methode der Ermittlung der Nachsteuer keine materielle Bedeutung zukomme[61]; auch der umgekehrte Weg würde zu demselben Ergebnis führen. Von diesem Ausgangspunkt aus zog Garber die Konsequenz, wenn "die gesetzestechnische Argumentation zu falschen Ergebnissen führt, muß ein wirtschaftlicher Belastungsvergleich angestellt werden[62] (Hervorhebg.i.O.)".

---

58) F. Wrede, Bulletin des Presse- und Informationsamts der Bundesregierung, Nr.95 vom 23.6.1971, S.1026, 1029

59) Der Vorwurf von R.Garber, BB 1974, 1479, die Finanzverwaltung sei sich über die Höhe des Ausländereffekts uneinig, ist unzutreffend. Zwar ist richtig, daß er im Erlaß des FM Niedersachsen AWD 1974, 287 = DB 1974, 506 mit 11 Prozentpunkten angegeben wird. Während die Bundesregierung jedoch vom Gewinn der Tochtergesellschaft ausgeht, verwendet das FM Niedersachsen deren Dividende als Bezugsgröße; das Ergebnis ist in beiden Fällen jedoch dasselbe, vgl. E. Spindler, BB 1975, 124 f

60) BB 1974, 1479; 1975, 1570

61) nämlich die Fiktion, wonach die von der OG selbst erwirtschafteten Gewinne als vor den von der UG bezogenen Dividenden ausgeschüttet zu betrachten waren

62) BB 1975, 1571

So kam Garber an Hand von empirischem Zahlenmaterial zu dem Ergebnis, eine Bevorzugung der ausländischen OG sei nicht vorhanden gewesen.- M.E. übersah Garber, daß die Gesetzestechnik bei Ausschüttungen ins Ausland sehr wohl materielle Konsequenzen hatte. Hier spielte nämlich eine Rolle, daß die Nachsteuer nicht schon von der UG erbracht werden mußte; nur so konnte der ausgeschüttete Gewinn allein mit dem Ausschüttungssteuersatz (+ Kapitalertragsteuer) belastet ins Ausland transferiert werden. Die Behauptung, der Ausländereffekt sei bei einem bestimmten Konzernverhalten entstanden, nämlich dem sog. "Schütt-aus-hol-zurück"-Verfahren[63], kann nicht mit dem Argument widerlegt werden, durchschnittlich sei das Konzernverhalten ein anderes.

Auf Grund des KStG 1977 ist der Ausländereffekt weitgehend entfallen. Bei Ausschüttungen ins Ausland werden 36% einbehalten, auf den verbleibenden Rest von 64% werden 25% Kapitalertragsteuer erhoben. Der ausländischen OG stehen zur Reinvestition somit 48% zur Verfügung, der inländischen 44%[64].

2. Beeinflussung des Wettbewerbs

a) Das Problem

Durch die Freistellung ausländischer Dividenden von inländischer Körperschaftsteuer verzichtet der kapitalexportierende Staat auf jede Einflußnahme bzgl. der Höhe der Besteuerung von Gewinnen dieses exportierten Kapitals. Der Umfang der körperschaftsteuerlichen Gesamtbelastung dieser Gewinne wird vielmehr vollständig dem Wohnsitzstaat der Beteiligungsgesellschaft überlassen. Die Höhe dieser Besteuerung unterscheidet sich naturgemäß in den verschiedenen Staaten von

(a) der Höhe der Besteuerung im (kapitalexportierenden) Inland

(b) der Höhe der Besteuerung in Drittländern.

Es geht zunächst darum, die wettbewerblichen Auswirkungen dieser durch das iSP "weiterge-

---

63) Garber, BB 1974, 1481

64) H.Vogel, DB 1975, 756 Anm.3

reichten" Steuerunterschiede zu untersuchen; hierzu zählen auch die wichtigsten Konsequenzen dieser Auswirkungen. Was die Feststellung der Höhe der Körperschaftsteuerbelastung des betreffenden Landes angeht, so muß zunächst darauf hingewiesen werden, daß sich diese wohl in erster Linie, aber nicht ausschließlich aus der Höhe des Steuersatzes ergibt. Eine nicht unerhebliche Rolle kann z.B. auch die Existenz von Abschreibungsvorteilen spielen[65]. Außerdem kann die Körperschaftsteuer des betreffenden Landes nicht isoliert betrachtet werden; in fast allen Staaten (Ausnahme: Norwegen[65]) werden von ins Ausland ausgeschütteten Dividenden Kapitalertragsteuer (Quellensteuern) erhoben, die für den Dividendenempfänger dieselbe Wirkung wie die Körperschaftsteuer besitzen. Daher müssen ausländische Körperschaftsteuer und Quellensteuer zusammen betrachtet werden.
Da das iSP Gewinnausschüttungen voraussetzt, kann sich die Frage nach Beeinflussung des Wettbewerbs aus der Sicht der deutschen OG immer nur auf repatriierte Gewinne beziehen. In der ausländischen UG thesaurierte Gewinne werden grundsätzlich gleich besteuert wie die Gewinne des ausländischen Konkurrenten; ein Wettbewerbsnachteil kann sich insoweit nicht ergeben.
Mit "Wettbewerbsverzerrungen" bezeichne ich im folgenden merkliche unterschiedliche Chancen und Möglichkeiten eines Anbieters, auf dem Markt zum Zuge zu kommen, als Folge von Unterschieden in den staatlich gesetzten künstlichen Bedingungen[66].

---

65) L.Fischer/P.Warneke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.174; W.Brodmann, Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme...,S.26

66) Brodmann, aaO., S.54; ähnlich D.Bauer, Zum Problem der internen und externen Wettbewerbsverzerrungen ..., S.27 f

Dieser Begriff ist wertneutral, da es neben unerwünschten auch zahlreiche beabsichtigte Wettbewerbsverzerrungen geben kann[67].

b) Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Gewinnsteuern?

Da unterschiedlich hohe Gewinnsteuern in den verschiedenen Staaten kein vorübergehender Zustand zu sein pflegen, sollen im folgenden die kurzfristigen Auswirkungen solcher Steuerunterschiede außer Betracht gelassen werden[68]. Von alleinigem Interesse sind langfristige Auswirkungen.
Die Frage, ob unterschiedlich hohe Gewinnbesteuerungen überhaupt Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen, ist zunächst die Frage nach der Überwälzbarkeit dieser Gewinnsteuern. Wirkt sich die Körperschaftsteuer unmittelbar auf den Preis eines Produkts aus, so ist evident, daß der Unternehmer mit geringerer Gewinnsteuer infolge des Preisvorteils einen Wettbewerbsvorteil vor demjenigen Konkurrenten mit höherer Körperschaftsteuer hat.
Das Problem der Überwälzbarkeit der Gewinnsteuern ist umstritten. Lange Zeit galt als "Dogma"[69], daß Gewinnsteuern nicht überwälzbar seien[70]. Dem tritt die moderne Preis- und Lohntheorie entgegen mit dem Hauptargument der Wandlung der Unternehmergewohnheiten: Nicht mehr Gewinnmaximierung sei oberstes Ziel, sondern der Wunsch

---

67) Bauer, S.29; er führt als Beispiele von erwünschten (steuerlichen) Wettbewerbsverzerrungen die Förderung von Unternehmen in Zonenrandgebieten, West-Berlin oder Sizilien durch Steuervergünstigungen an.
68) Dazu P. May, Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Gewinnbesteuerung in der EWG ..., S.58
69) Bachem, S.34
70) E. Seligman, Die Lehre von der Steuerüberwälzung Übersetzung 1927, S.343; zitiert nach Bachem, S.33; zur sog. neoklassischen Preistheorie vgl. Brodmann, S.88 f

nach "Stabilität und Sicherheit"[71] und als dessen Konsequenz ein Netto-Rendite-Denken[72]. Letztlich erübrigt sich indessen, zu diesem Problem hier ausführlich Stellung zu beziehen. Unstreitig ist, daß unterschiedlich hohe Gewinne mindestens langfristige Konsequenzen nach sich ziehen[73]. Nur solche aber sollen hier untersucht werden.

c) Langfristige Wettbewerbsverzerrungen und deren Begleiterscheinungen

aa) Kapitalexport

Die Frage, wie sich das iSP auf den Kapitalexport auswirkt, ist die Frage, ob es Kapitalexportneutralität bewirkt.

aaa) Begriff der Kapitalexportneutralität (KEN)

KEN liegt vor, wenn Gewinne inländischer Investoren dieselbe Steuerlast tragen ohne Rücksicht auf den Staat, in dem die Investition getätigt wurde[74]. Da im Ausland überall unterschiedlich hohe Gewinnbesteuerungen bestehen, wird es eine absolute Kapitalexportneutralität (im Verhältnis aller Länder zueinander) nicht geben: Voraussetzung wäre eine Harmonisierung nicht nur aller Körperschaftsteuersätze, sondern auch der Gewinnberechnungsvorschriften. Kapitalexportneutralität kann also nur eine relative sein, nämlich aus der Sicht des Investors: Sie liegt demnach vor, wenn ausländische, also aus dem Ausland an den Investor repatriierte, Gewinne dieselbe Steuerlast wie inländische tragen.

---

71) Vgl. Brodmann, S.89 ff; Bachem, S.34

72) Nach Brodmann, S.1o4, verbuchten zu Beginn der Sechziger Jahre bereits 6o % der Schweizer Unternehmen ihre Steuern als Kosten

73) Brodmann, S.1o4 ff; May, S.59 ff; H.J.Hermann, AG 1971, 38, 41 f; E.Burger, Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer..., S.29

74) Fischer/Warnecke, aaO., (Anm.65), S.172; Bachem, S.36; Burger, S.28; A.J.Rädler, FS Barth, 1971, S.16o; ders. FR 197o, 29, 33

bbb) Auswirkungen des iSP

Der durch das iSP normierte Verzicht auf eine inländische Besteuerung der ausländischen Gewinne bewirkt, daß über die Höhe der auf diesen Gewinnen liegenden Steuer allein auf der Ebene der UG entschieden wird.

Steuerlich neutral im Verhältnis zur inländischen Besteuerung kann dieser Vorgang nur sein, wenn die Steuer der ausländischen UG der der inländischen OG entspricht. Dies ist jedoch in keinem Staat der Fall. Vielmehr wird als Folge des internationalen Steuergefälles die Auslandsinvestition, der Kapitalexport, anders besteuert als die Inlandsinvestition. Mithin bewirkt das iSP keine KEN.

> Die Absolutheit dieser Aussage ist in zwei Punkten zu relativieren, ohne daß sie sich allerdings grundsätzlich ändern würde. Einmal kann, wie bereits erwähnt, die Höhe der ausländischen Körperschaftsteuerbelastung nur zusammen mit der Quellensteuer beurteilt werden; diese hat für den inländischen Dividendenempfänger denselben Effekt. Schließlich ist stets zu beachten, daß auch die Gesamtsteuerbelastung des jeweiligen Staates nur einer von vielen für die Investition maßgeblichen Faktoren ist[75], dessen Rang innerhalb dieser Faktoren nicht einmal eindeutig bestimmt ist[76]. Für Großunternehmen allerdings steigt die Gewichtung der Steuerbelastung[77]. Nicht umsonst locken investitionsbedürftige Länder durch niedrige Steuersätze: Der Körperschaftsteuersatz Liberias liegt zwischen 5 und 25 %[78].

bb) Exkurs: Kapitalimportneutralität

Da das iSP nur für Gewinne von exportiertem Kapital eingreift, ist die Frage nach der Kapitalimportneutralität unabhängig von einem deutschen iSP. Kapitalimportneutralität liegt vor, wenn Investitionen in einem bestimmten Land steuerlich

---

75) Dazu Fischer/Warnecke, S.170
76) Fischer/Warnecke, S.169
77) H.J. Hermann, AG 1971, 38, 43
78) Nach einem Bericht der "Stuttgarter Zeitung" Nr. 139 vom 17.6.1973, S.11

gleich behandelt werden, unabhängig, ob es sich um inländisches oder importiertes Kapital handelt[79].

cc) Investitionen

Die unterschiedliche Höhe in- und ausländischer Körperschaftsteuerbelastungen und die "Transferierung" dieser Differenz durch das iSP ins Inland haben investitionspolitische Auswirkungen. Sowohl Art und Umfang der Investitionen werden beeinflußt.

Die Höhe der Gewinnsteuern wirkt sich unmittelbar auf die Finanzkapazität eines Unternehmens aus. Beeinflußt werden durch geringere Finanzierungsmöglichkeiten einmal der Umfang der Investitionen für Rationalisierungsmaßnahmen, sowie Maßnahmen zur Kapazitätserweiterung, was langfristig eine Verschlechterung der Marktposition bewirken muß[80]. Daneben wird, gewissermaßen qualitativ, die Art der Investitionen tangiert: Der Wunsch nach risiko- und gewinnreichen Investitionen sinkt, was "nachteilige Auswirkungen auf die Durchführung technischer Neuerungen (zeitigt)"[81]. Auch hierdurch verschlechtert sich langfristig die Wettbewerbsposition.

Die Konsequenz derartiger Auswirkungen von Investitionen in höher besteuernden Ländern kann nur sein, daß sich das Investitionskapital einen Weg in Länder mit geringerer Steuerbelastung sucht[82]. Das iSP erleichtert diesen Weg,

---

79) Fischer/Warnecke, S.173; Bachem, S.34; Rädler, aaO., (FS Barth), S.161
80) Brodmann, S.1o6; May, S.7o
81) Brodmann, S.1o7/1o8
82) Fischer/Warnecke, S.169; "Das unstreitig bestehende internationale Steuergefälle (hat) Einfluß auf die Vornahme von Auslandsinvestitionen".

da es eine vollständige und billige Repatriierung der Gewinne ermöglicht. Es lenkt also die Investitionen tendenziell in Länder mit niedriger Besteuerung[83]. Für die Bundesrepublik als Land mit hoher Gewinnbesteuerung bedeutet dies: Das iSP ermöglicht Auslandsinvestitionen zu Lasten der Inlandsinvestitionen. Dies kann "in extremen Fällen sogar zu Produktionsverlagerung in steuergünstigere Länder führen"[84], etwa durch Stillegung inländischer Betriebsstätten und Ersatz durch ausländische Tochtergesellschaften.

dd) Arbeitsmarkt

In unmittelbaren Zusammenhang mit dem Ort der Investitionen steht die Auswirkung des iSP auf den deutschen Arbeitsmarkt. Kapitalexporte vermindern auf jeden Fall kurzfristig das Beschäftigungsvolumen im Inland. Ob dies auch langfristig gilt, kann als offen betrachtet werden[85]. Zumindest für manche Branchen (Textilindustrie, Schuhindustrie) dürfte es zu bejahen sein. Dagegen besteht - als Folge der Investitionen im Ausland - der Bedarf nach weiteren Investitionen. Für eine stark auf Investitionsgüterexport orientierte Volkswirtschaft wie die der BRD bedeutet dies Anschlußaufträge aus dem Ausland und damit Erhaltung von bestehenden, evtl. sogar Schaffung neuer Arbeitsplätze[86].

---

83) Vgl. May, S.62
84) Brodmann, S.68
85) Vgl. Burger, S.23/24
86) Burger, S.25

Nicht umsonst ist nach wie vor ein Gesichtspunkt der Entwicklungshilfe die Sicherung bzw. Erschließung von Exportmärkten.

ee) Kapitalbildung

Höhere Gewinnsteuern haben neben einer geringeren Eigenfinanzierungsquote auch eine erschwerte Beschaffung von zusätzlichem Gesellschaftskapital zur Folge; dieses wird sich im Zweifel dorthin wenden, wo (bei gleicher Bruttorendite) eine höhere Nettorendite als Folge geringerer Gewinnbesteuerung zu erwarten ist[87]. Das Unternehmen muß sich somit zu einem größeren Teil durch Fremdmittel finanzieren[88], was wiederum seine Risikoscheu erhöhen dürfte[89].
Auch für die Kapitalbildung ermöglicht es das iSP der inländischen Obergesellschaft, in die günstiger besteuernden Staaten auszuweichen.

ff) Ergebnis

(1) Die häufig zu lesende Behauptung, das iSP bewirke steuerliche Gleichbehandlung internationaler Gesellschaften[90] mit ihren ausländischen Konkurrenten[91], erweist sich als zu wenig differenzierend. Vielmehr hat die Untersuchung gezeigt, daß die Auswirkungen des iSP auf Wettbewerbsunterschiede von zwei Faktoren abhängen:

---

87) Brodmann, S.1o4 ; May, S.61/62
88) H. Schneider, Der Einfluß der Steuern auf unternehmerische Investitionsentscheidungen, S.19o
89) Schneider, aaO.
9o) Unter internationaler Gesellschaft soll eine inländische OG mit ausländischer UG verstanden werden. Die nationale Gesellschaft hat dagegen keine oder nur inländische UG(en).
91) Vgl. oben Anm.55; außerdem z.B. H.P. Reuter/ K. Massenez, StuW 1964, Sp.329

der ausländischen und der inländischen Steuerbelastung.
Was die ausländische Belastungshöhe angeht, so findet sich oftmals die Bemerkung, höhere ausländische als inländische Steuern seien selten[92]. Betrachtet man lediglich die ausländischen Körperschaftsteuersätze, so trifft diese Aussage durchaus zu[93]. Sie betragen beispielsweise in Luxemburg zwischen 2o und 45 %, in Belgien 3o - 43,8 %, in Frankreich und Großbritannien 5o %. Die Gewinnsteuern der Schweiz betragen rund 2o %[94]. In den Niederlanden liegt der Körperschaftsteuersatz für Gewinne über 5o ooo hfl bei 48 %[95]. Im Vergleich hierzu schwebt der deutsche Satz für thesaurierte Gewinne mit 56 % in einsamer Höhe.
Lediglich auf einem solchen, rein nominellen Vergleich der Steuersätze kann jedoch ein Vergleich gerade der Belastung einer internationalen Gesellschaft mit der ihrer ausländischen und inländischen Konkurrenten nicht allein beruhen.
(a) Der nominelle Steuersatz allein kann als Vergleichsgrundlage nur für thesaurierte Gewinne dienen. Hierfür zahlt die ausländische Gesellschaft den ausländischen Satz, die inländische eben 56 %; die internationale Gesellschaft wird für die von der ausländischen UG ins Inland ausgeschütteten[96] Gewinne trotz Thesaurierung im Inland auf Grund des iSP nur mit Steuer

---

92) Fischer/Warnecke, aaO., S.172
93) Vgl. die Übersicht der BReg. über die wichtigsten Industrienationen in BT-Ds 7/147o, S.334
94) May, S.6o
95) BReg. aaO.; L. Hintzen, GmbH-Rdsch. 1976, 112, 118; G. Grasmann, AG 1973, 258, 259 nennt demgegenüber 47,38 %
96) Dabei ist unerheblich, ob im Staat der UG ein

in ausländischer Höhe belastet.

(b) Das Bild ändert sich jedoch im Fall von Ausschüttungen der OG, da sich damit auch die Höhe der letztlich auf dem Gewinn lastenden Steuer ändern kann.

(aa) Die Belastung des Gewinns einer ausschüttenden ausländischen Gesellschaft richtet sich nach dem in diesem Land geltenden Steuersystem. Im Fall des Anrechnungsverfahrens sind letztlich maßgeblich die steuerlichen Verhältnisse beim Anteilseigner. Im klassischen Körperschaftsteuersystem[97] entsteht keine zusätzliche Körperschaftsteuer, da bei Ausschüttung an eine Körperschaft von der Existenz eines nationalen Schachtelprivilegs bzw. eines vergleichbar wirkenden Rechtsinstituts ausgegangen werden kann[98].

(bb) Bezieht eine internationale Gesellschaft DBA-befreite Auslandsdividenden und schüttet sie diese weiter an ihre Anteilseigner aus, so gilt im neuen Anrechnungsverfahren folgendes: Die vom Gesetz vermutlich beabsichtigte Herstellung der Ausschüttungsbelastung ist nach der vom Verf. vertretenen Auffassung[99] wegen § 2 AO 1977 nicht möglich, die Auslandsdividende kann also ungeschmälert an den Anteilseigner ausgeschüttet werden. Bei diesem anrechenbar

---

körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren besteht. Dieses gilt immer nur bei Ausschüttungen innerhalb desselben Landes, läuft jedoch bei Ausschüttungen ins Ausland leer. Im letzteren Fall steht die auf dem Gewinn der UG von deren Sitzstaat erhobene Steuer also auch bei Geltung eines Anrechnungssystems bereits mit der Ausschüttung an die ausländische OG fest.

97) Zu beiden Systemen Grasmann, aaO.

98) H.P.Reuter/K. Massenez, StuW 1964, Sp.329 ff

99) Im einzelnen § 9 II

ist aber nur inländische Steuer[100]; eine solche lastet aber mangels Herstellbarkeit der Ausschüttungsbelastung gerade nicht auf der Dividende. § 36 II Nr. 3 EStG kommt daher nicht zur Anwendung.
Bei der ausschüttenden internationalen Gesellschaft fällt somit keine weitere Steuer an, wohl aber beim Gesellschafter. Der Effekt ist eine erschwerte Eigenkapitalbeschaffung der internationalen Gesellschaft.
(cc) Dagegen ergibt sich für die Ausschüttung der inländischen[101] Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der inländischen OG im Anrechnungssystem des KStG 1977 stets die Ausschüttungsbelastung von 36 % für die Gesellschaft, beim Anteilseigner eine Belastung entsprechend der auf ihn anwendbaren Progression.

(2) Die Vermeidung der DB auf ausländische Dividenden durch das iSP führt somit zu folgenden, m.E. als überraschend differenziert zu bezeichnenden Wirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse.
(a) Bei Gewinnthesaurierung der OG führt das iSP beinahe zur steuerlichen Gleichbehandlung der inländischen OG mit ihrem ausländischen Konkurrenten. Beide müssen für die im Ausland erwirtschafteten Gewinne jeweils (nur) Steuer im dort verlangten Umfang bezahlen. Für die inländische OG fällt lediglich noch die in aller Regel erhobene

---

100) § 27 II KStG 1977; H.Vogel, DB 1975, 756, 757
101) In diesem Fall ist also unerheblich, ob es sich bei der OG um eine nationale oder internationale Gesellschaft handelt

Kapitalertragsteuer (Quellensteuer) an. Dieser setzen die DBA wiederum Grenzen, nämlich 1o bzw. 15 %[1o2]. Im Verhältnis zu diesem Konkurrenten beseitigt das iSP also die durch die DB verursachte Wettbewerbsverzerrung weitgehend. Dagegen wird der ohne das iSP bestehende Nachteil gegenüber der inländischen Gesellschaft durch das iSP nicht nur beseitigt, sondern überkompensiert. Die internationale Gesellschaft trägt nur die ausländische Steuer, die für thesaurierte Gewinne ausnahmslos geringer als die vom inländischen Konkurrenten zu zahlende Steuer ist. Gegenüber ihm erfährt die internationale Gesellschaft durch das iSP somit einen sichtbaren Wettbewerbsvorteil. Schon hier, für bei der OG thesaurierte Gewinne, kann also von einer eindeutigen Ambivalenz[1o3] des iSP bzgl. seiner Auswirkungen auf den Wettbewerb gesprochen werden.

(b) Nicht so klar erkennbar sind die Auswirkungen des iSP im Fall der Gewinnausschüttung der OG.

(aa) Im Verhältnis zum ausländischen Konkurrenten, der dasselbe Ausschüttungsverhalten zeigt, hängt der Belastungsvergleich vom ausländischen Körperschaftsteuersystem ab.

Im klassischen Körperschaftsteuersystem zahlt der Anteilseigner ohne die Möglichkeit einer Anrechnung die auf die empfangene Dividende entfallende Einkommensteuer. Dies entspricht genau dem Fall des inländischen Anteilseigners einer internationalen Gesellschaft, die die ausländischen Schachteldividenden weiter ausschüttet (oben bb). In beiden Fällen ist die von der

---

1o2) Vom Dividendenbetrag, nicht vom Gewinn der UG

1o3) Die Aussage von F.Escher, Methoden, S.119, nur die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt genüge dem Argument der Wettbewerbsneutralität, ist auf die ESt mit progressivem Tarif zugeschnitten und kann für die KSt nicht gelten

Gesellschaft zu tragende Steuer gleich hoch[104]; insoweit bestehen wettbewerbsneutrale steuerliche Verhältnisse. Ein gewisser Nachteil der inländischen OG kann u.U. darin liegen, daß sie auf die empfangenen Dividenden einen höheren Quellensteuersatz zu entrichten hat. Außerdem unterliegt der inländische Anteilseigner idR einer höheren ESt-Progression als der ausländische Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft, was letztlich, wie bereits erwähnt, die Eigenkapitalbildung erschweren kann.
Besteht im Land der ausländischen UG ein Anrechnungsverfahren, so richtet sich die Gesamtsteuerbelastung des von einer ausländischen Gesellschaft an ihren in demselben Staat wohnenden Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne letztlich nach der Progression beim Anteilseigner. Im Verhältnis zur Belastung beim Anteilseigner einer deutschen OG (keine Anrechnung der ausländischen Steuer) fallen für die Gesellschaften selbst Körperschaftsteuern in derselben Höhe an[105]. Doch muß der inländische Anteilseigner der internationalen Gesellschaft die an ihn weiter ausgeschüttete Dividende voll versteuern, was letztlich trotz des iSP zum bereits erwähnten Eigenfinanzierungsvorteil, allerdings hier stark ausgeprägt, der ausländischen Gesellschaft führt.
(bb) Schließlich bleibt zu untersuchen, wie sich bei Gewinnausschüttung der Einfluß des iSP auf die Wettbewerbslage zwischen internationaler und nationaler Gesellschaft auswirkt.

---

104) Niveau: Ausland
105) Niveau: Ausland

Rein rechnerisch erscheint das Ergebnis einfach. Da der Anteilseigner einer internationalen Gesellschaft auf die an ihn weiter ausgeschüttete ausländische Schachteldividende die ausländische Steuer nicht anrechnen kann, ist er gegenüber dem Anteilseigner der inländischen Gesellschaft, der die Anrechnungsmöglichkeit besitzt, benachteiligt, was letztlich auch zu einer Benachteiligung der entsprechenden Gesellschaft führen müßte.
Diese Überlegung läßt jedoch außer acht, daß eine OG in aller Regel nicht ihren gesamten Gewinn ausschütten wird. Auf den einbehaltenen Teil aber muß sie 56 % Steuern entrichten, sofern dieser nicht steuerfrei ist. Hier nun greift der Vorteil der internationalen Gesellschaft Platz, der darin besteht,daß sie ihre thesaurierten Gewinne zunächst aus den steuerfreien ausländischen Schachteldividenden bilden kann[106]. Diese aber sind nur mit dem-relativ geringen - ausländischen Steuersatz belastet. Die inländische Gesellschaft dagegen muß den einbehaltenen Teil ihrer Gewinne grundsätzlich mit 56 % versteuern.
Der Unterschied mag an einem Beispiel verdeutlicht werden. Wenn zwei inländische Obergesellschaften jeweils 2oo Einheiten Gewinn erwirtschaften und davon 1oo ausschütten, so sind für die einbehaltenen 1oo 56 % = 56 Steuer zu entrichten, wenn es sich um inländische Einkommen handelt. Handelt es sich jedoch um Schachteldividenden, die unter ein iSP fallen, so fällt keine Steuer mehr an, es bleibt hierfür bei der

---

106) Dazu § 9 IV 2

Steuerbelastung der UG; diese ist je nach Sitzstaat der UG unterschiedlich hoch, jedoch niedriger als 56%. Diese Rechtslage wird dazu führen, daß ausländische -steuerfreie- Schachteldividenden nach Möglichkeit nicht ausgeschüttet werden[107].

Der Wettbewerbsvorteil der internationalen gegenüber der nationalen Gesellschaft auf Grund des iSP nimmt somit bei steigendem Anteil ausländischer Schachteldividenden am nicht ausgeschütteten verwendbaren Eigenkapital der Gesellschaft zu. Auch hier bewirkt das iSP neben der Beseitigung des durch die DB entstandenen Wettbewerbsnachteils einen Vorteil der internationalen gegenüber der nationalen Gesellschaft[108.109].

(3) Zusammenfassend ist festzustellen, daß das iSP Wettbewerbsnachteile der internationalen Gesellschaft gegenüber ihrer Konkurrenz im Sitzstaat ihrer UG mindert. Diese Minderung findet insbesondere im Fall der Gewinnthesaurierung bei der OG statt.

Dagegen verschaffte das iSP der internationalen Gesellschaft gegenüber ihrer nationalen Konkurrenz einen Wettbewerbsvorteil, der besonders im Fall

---

107) Daher wird auch der oben (aa) geschilderte Fall des Vergleichs der Steuerbelastung des von der internationalen Gesellschaft vereinnahmten und weiterausgeschütteten Schachtelgewinns mit der Belastung des von der ausländischen Gesellschaft an ihre Anteilseigner ausgeschütteten Gewinns keine allzugroße praktische Relevanz aufweisen. Die gezeigte Benachteiligung der internationalen Gesellschaft existiert daher kaum.

108) So auch Burger, S.29; ähnlich H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.21,25; "Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen mit und ohne ausländischen Einkünften"

109) Die hier dargestellten wettbewerblichen Auswirkungen des iSP bestanden dem Grundsatz nach ebenso bereits im System des gespaltenen KSt-Satzes

der Gewinnthesaurierung bei der OG, idR aber auch bei Ausschüttungen weit über die gebotene Beseitigung von durch DB hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrungen hinausgeht. Die wettbewerblichen Auswirkungen des iSP sind daher mehrschichtig. Eine Betrachtung allein im Verhältnis zum ausländischen Konkurrenten verbietet sich.

3. Politische Auswirkungen internationaler Steuerbelastungsunterschiede

a) Allgemeines

Es hat sich gezeigt, daß das iSP in der Lage ist, internationale Steuerbelastungsunterschiede zu "nationalisieren", indem es den im Ausland gewährten Steuervorteil ins Inland zu transferieren vermag. Solche Wettbewerbsbeeinflussung und ihre Folgen für Investitionen, Arbeitsmarkt und Kapitalbildung rufen vor allem dann, wenn sie zu Lasten der inländischen Gesellschaft gehen, für die Bundesrepublik außenpolitische Probleme hervor. Diese sollen im folgenden näher untersucht werden.

Im Verhältnis BRD - niedrig-besteuerndes Land sind dabei zwei grundlegend verschiedene Konstellationen zu unterscheiden:

(a) Die niedrige Steuerbelastung besteht in einem wirtschaftlich schwachen (Entwicklungs-) Land, wo sie als Anreiz für ausländische Investitionen und damit als Mittel zur wirtschaftlichen Entwicklung niedrig gehalten wird,

(b) und, im Gegensatz hierzu: Die niedrige Steuerbelastung besteht in einem wirtschaftlich starken Land, dessen Verhältnisse denjenigen der BRD ähneln.

b) Geringe Steuerbelastung in wenig entwickeltem Land

Im Verhältnis zu einem wirtschaftlich wenig entwickelten Land besteht für die Bundesrepublik grundsätzlich kein Anlaß, den durch die niedrige Steuerbelastung entstehenden Wettbewerbsvorteil und Investitionsanreiz zu mißbilligen. Die Vorteile, die dem anderen Staat mit Investitionen und der Schaffung von Arbeitsplätzen aus dem Inland zufließen, sind außenpolitisch unter dem Aspekt der Entwicklungshilfe in aller Regel erwünscht[11o], zumindest aber akzeptiert. Die private Entwicklungshilfe bewegt sich eher in zu kleinem als zu großem Rahmen[111]. Das iSP kann also als Instrument zur Förderung der Entwicklungshilfe angesehen werden. Es ist aber, und darin liegt seine politische Problematik, ein verhältnismäßig wenig kontrollierbares Instrument. Kontrolle des Staates über die Auswirkungen des iSP ist aber dann zu fördern, wenn das iSP als Mittel zur Verwirklichung staatlicher Ziele (Förderung der Entwicklungshilfe) aufzufassen ist. "Die Zweckmäßigkeit bestimmter wirtschaftspolitischer Förderungsmaßnahmen bemißt sich nicht zuletzt auch danach, wie weit das benutzte Instrumentarium beherrschbar ist... und damit verhindert, daß sich diese Maßnahmen mehr oder weniger unkontrolliert nach eigenen Gesetzen entwickeln"[112]. Relativ unkontrollierbar ist das iSP, weil es die im Ausland entstandenen

---

11o) Vgl. Burger, S.137

111) Nach Burger, S.6, sank der Anteil der privaten an der gesamten Entwicklungshilfe der westlichen Industrienationen in den Jahren 1956-1966 von 47 auf 35%. Die Feststellung des"geringen Umfangs an privaten Direktinvestitionen in den Entwicklungsländern" trifft Burger ausdrücklich auf S.161

112) Burger, S.166

Steuervorteile in vollem Umfang, also ohne Differenzierung, ins Inland weitergibt.
(a) Dies gilt uneingeschränkt für ein unilaterales iSP, da hier keine Differenzierungsmöglichkeiten bestehen (vgl. oben § 2 II 3 b bb).
(b) Es gilt aber vom geltenden Recht her auch für die bilateralen Schachtelprivilegien. Die einzige Art von Differenzierung im geltenden Recht ist die unterschiedliche Ausgestaltung der Aktivitätsklausel (vgl. oben § 2 I 2).
Differenzierte Ausgestaltung eines iSP erscheint aber speziell unter dem Gesichtspunkt der Entwicklungshilfe notwendig. Nicht immer ist die Wirtschaft des ganzen Landes förderungswürdig, sondern evtl. nur bestimmte Regionen[113]; möglich ist auch der Fall, daß nur eine Förderung in einem bestimmten quantitativen Umfang sachgerecht erscheint. Auf diese Probleme geben die DBA-iSP bisher keine Antwort.
Hinzu tritt die einfache Erkenntnis, daß mit den meisten Entwicklungsländern kein DBA besteht und sich diese Situation nicht grundsätzlich wandeln kann, auch wenn der Abschluß von DBA mit den Entwicklungsländern offenbar gefördert wird[114].
Die personellen Kapazitäten von Exekutive und Legislative sowie der für das gesamte Vertragsverfahren (Verhandlungen und Gesetzgebung) not-

---

113) Etwa Brasilien, das als Entwicklungsland anerkannt ist; hier flossen die geförderten Investitionen zum größten Teil in den hochentwickelten Süden, während der unterentwickelte Norden abseits liegen blieb.
114) Vgl. die Abschlußdaten der DBA mit Entwicklungsländern (oben § 2 I). Die DBA mit Pakistan (vom 7.8.1958) und Indien (vom 18.3.1959) waren die ersten DBA mit Entwicklungsländern; dazu Burger, S.137

wendige Zeitraum setzen einer raschen Änderung nicht zu überwindende Grenzen.
Eine Lösung bietet sich in der Form des einseitigen - bilateralen iSP mit seinen relativ weitgehenden Differenzierungsmöglichkeiten (dazu oben § 2 II 3 b cc). Rechtspolitisch war und ist diese Form des iSP nicht aktuell. Wenn aber das iSP als staatlich kontrollierbares und somit zur Lenkung der Entwicklungshilfe taugliches Mittel angesehen werden soll (und dies ist offenbar Meinung von Exekutive und Gesetzgeber), dann am ehesten in dieser Form, die den vorhandenen Differenzierungserfordernissen gerechtwerden kann.

c) Geringe Steuerbelastung in hoch entwickeltem Land

Besteht eine niedrige Steuerbelastung in einem Land, das dem das iSP gewährenden wirtschaftlich gleichwertig ist, so erweist sich dieses Land sehr bald als "Störenfried":
Die gewährten und ins Inland weitergereichten Vorteile führen zu Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu Inländern (vgl. oben 2 c ff). Waren diese für wenig entwickelte Staaten als Entwicklungshilfe noch erwünscht, so müssen sie jetzt mangels politischer Rechtfertigungsmöglichkeit ein Ärgernis sein.
Es ist anerkannt, daß im Verhältnis zu Entwicklungsländern für inländische Steuerpflichtige erhebliche Hemmungen bestehen, die angebotenen Steuervorteile durch Investitionen auszunutzen. Furcht vor Enteignung bzw. Nationalisierung, nicht immer einfache Repatriierung künftiger Gewinne, mangelhafte Infrastruktur und höhere Sprachbarrieren wirken derartigen Investitionen

entgegen[115]. Im Verhältnis zu hoch entwickelten Staaten entfallen solche gegen Investitionen sprechenden Hindernisse. Dies bedeutet, daß sich der vom iSP gewährte Wettbewerbsvorteil stärker auswirken kann, die Wettbewerbsverzerrung wird spürbarer. Entsprechend größer sind auch die durch das iSP bewirkten fiskalischen Primär- und Sekundärausfälle[116].

Das gewährende Land, im konkreten Fall die BRD, sieht sich also politisch gezwungen, zur Vermeidung von Nachteilen für seine Wirtschaft bzw. seinen Fiskus steuerlich neutrale Zustände anzustreben, d.h. mindestens die Weitergabe des ausländischen Steuervorteils an Inländer zu vermeiden, wenn nicht überhaupt eine Beseitigung der Steuerunterschiede zu versuchen:

(a) Die Weitergabe des Steuervorteils an Inländer kann nur durch Einschränkung oder Aufhebung des iSP zum betreffenden Land vermieden werden. Bei Existenz eines unilateralen iSP wäre dieser Weg mangels Differenzierungsmöglichkeit nicht eröffnet. Besteht ein DBA-iSP, so ist mit Widerstand des anderen Staates zu rechnen: Er will seine Anreize für Investitionen nicht beeinträchtigt sehen.

(b) Eine völlige Abschaffung der Unterschiede ist dadurch möglich, daß der andere Staat seine Steuerbelastung entsprechend anhebt. Dieser Weg ist aber, abgesehen davon, daß er als Ein-

---

115) Burger, S.114 ff

116) Unter Primärausfällen sind die durch die Steuerbefreiung bisher steuerpflichtiger Auslandsdividenden entstehenden Einnahmeausfälle zu verstehen. Sekundärausfälle entstehen, wenn die Gewinne als Folge von im Ausland getätigten Investitionen nicht mehr im Inland, sondern im Ausland anfallen und dadurch nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

mischung betrachtet werden kann, auch bei gutem Willen des anderen Staates kaum gangbar. Eine einzelne Steuer kann nicht isoliert von den anderen Steuern eines Staates angesehen werden. Die Abhängigkeit des Tarifs einer Steuer von dem einer anderen kann groß sein, der Tarif ist also kein variables Einzelteil, sondern Teil einer komplexen Ordnung[117]. Ein Land kann daher einen Tarif nicht isoliert und nur zum Zweck internationaler Tarifangleichung verändern. Selbst im Bereich der EG, wo für die indirekten Steuern eine Tarifangleichung vorgesehen ist[118], bestehen trotz des besonderen Ziels der Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse sogar für die noch relativ einfache Angleichung der Umsatzsteuersätze enorme Schwierigkeiten, von der Körperschaftsteuer ganz zu schweigen.
Daher scheidet auch dieser Weg (b) de facto aus. Eine Kontrolle der iSP-bedingten Weitergabe von ausländischen Vorteilen ins Inland ist, will man das iSP grundsätzlich beibehalten, in Gestalt eines innerstaatlich-bilateralen, iSP durch dessen spezifische Ausgestaltung möglich.

4) ISP und internationale Konzentration

a) Allgemeines

Zum Schluß der Untersuchung über die Auswirkungen des iSP bleibt noch die Frage nach dem Einfluß des iSP auf internationale Konzentrationsvorgänge - greift das iSP hierin fördernd oder lenkend ein oder verhält es sich neutral?

---

117) Vgl. etwa in der BRD die Abhängigkeiten: Körperschaftsteuersatz - Einkommensteuerspitzensatz; Existenz der Gewerbesteuer - relativ niedriger Umsatzsteuersatz

118) Art. 99 EWGV

> Gegenstand dieser Arbeit kann also nicht die Frage sein, ob die internationale Konzentration, die Bildung multinationaler Unternehmungen, volkswirtschaftlich wünschenswert oder sogar notwendig ist[119].

Unter Konzentration versteht man "eine Erscheinung, die die verschiedenen Maßnahmen zur Bildung von Unternehmenszusammenschlüssen durch Zentralisierung der Entscheidungsbefugnisse und durch Zusammenlegung der Kapitalmittel umfaßt"[120]. Neben der häufig durch Fusion vollzogenen Zentralisierung kann diese nach Rodière aaO auch durch finanzielle Beteiligung einer Gesellschaft am Kapital von anderen Gesellschaften erreicht werden.

Danach ist jeder Beteiligungserwerb, wenn er zum Zeck einer unternehmerischen Einflußnahme auf die Beteiligungsgesellschaft und nicht nur als Portfolioinvestition vorgenommen wird, als Konzentrationsvorgang anzusehen. Nicht erforderlich ist, daß die gesamte Entscheidungsgewalt bzgl. der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft auf die Obergesellschaft übergeht.

b) Unterschiedliche Auswirkungen des iSP auf die internationale Konzentration

Der Einfluß des iSP auf Konzentrationsvorgänge muß im Zusammenhang mit der bis einschließlich 1976 gültigen Rechtslage gesehen werden.

> Bis zu diesem Zeitpunkt waren bei nationalen Konzentrationsvorgängen drei steuerliche

---

119) Dazu etwa H.Arndt (Herausg.), Die Konzentration in der Wirtschaft, 3 Bde., 1960; H.O.Lenel, Die Ursachen der Konzentration, 2.Aufl.1968; E.Känzig, Unternehmungskonzentration, 1971; F.Marbach, Die Wirtschaftskonzentration, 1964; F.Kraus, Unternehmenskonzentration; R.Rodière, Gesellschaftsrecht und Konzentration, 1967

120) Rodière, aaO., S.53

121) H.Debatin, JbFfSt 1972/73, 49, 67; - eine solche könnte das Besteuerungsrecht eines Staates unterlaufen

Stufen unterscheidbar: Die Schachtelbeteiligung (§ 9 KStG a.F.), die Organschaft (§ 7a KStG a.F.), und die Vollfusion. Mangels beliebig zu errichtender internationaler Organschaft[121] entfiel bei internationalen Konzentrationsvorgängen die mittlere Intensitätsstufe, was dem iSP besondere Bedeutung zukommen ließ. Durch das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren wurde das nSP beseitigt bzw. seine Wirkung auf sämtliche nationale Beteiligungen ausgedehnt. Im internationalen Bereich besteht das iSP weiterhin, die Schachtelbeteiligung besitzt als einfachste Konzentrationsstufe[122] erhebliches Gewicht.

Prüft man den Einfluß des iSP auf die internationale Konzentration, so ist die Rechtslage bei Existenz eines iSP mit derjenigen ohne iSP zu vergleichen. Dieser Vergleich ergibt:

aa) Konzentrationsmilderung

Ohne das iSP unterliegen Gewinne aus Schachtelbeteiligungen der indirekten Anrechnung des § 26 II KStG 1977. Eine Vollfusion bewirkt nur eine technische Änderung, nämlich die direkte Anrechnung (§ 26 I). Anderes gilt bei Bestehen eines DBA. Betriebstätteneinkünfte können im Land der Betriebstätte besteuert werden[123] und sind damit im Sitzstaat des Unternehmens steuerfrei[124]. Diese einhellige DBA-Regelung übt einen steuerlichen Druck auf die OG aus, ihre Beteiligung zu einer Vollfusion auszubauen. Diesen steuerlichen Druck beseitigt das iSP bei Beteiligungen ab 25%. Eine OG, die keine Vollfusion anstrebt, ist somit steuerlich nicht mehr genötigt, auf diese höchste Konzentrations-

---

122) Eine internationale Organschaft im eigentlichen Sinn (der Organträger ist nicht steuerpflichtig) gibt es auch im KStG 1977 zu Recht nicht; vgl. § 18

123) Art. 7 I OECD-Musterabkommen

124) Art. 23 A I aaO

stufe hinzuarbeiten; bei einer solchen Konstellation wirkt das iSP also konzentrationsmindernd.

bb) Konzentrationsförderung

Andererseits ermöglicht das iSP einer die Vollfusion anstrebenden OG die allmähliche Anschaffung der restlichen Anteile. Ein solcher langsamer Erwerb der Mehrheitsbeteiligung kostet wegen der Existenz des iSP keine zusätzlichen Steuern und wird dadurch billiger[125]. Er treibt die Börsenkurse nicht in die Höhe, u.U. lassen sich die restlichen Aktionäre durch eine entsprechende Ausschüttungspolitik sogar "aushungern", was die Börsenkurse sogar noch sinken ließe[126]. Das Entscheidende an einem derartigen Verfahren ist, daß durch die Verbilligung des Erwerbs der Mehrheits- bzw. Alleinbeteiligung ein solcher auch für finanziell weniger gut ausgestattete Obergesellschaften ermöglicht wird. In einem solchen Fall fördert das iSP also die Konzentration[127].

cc) Konzentrationslenkung

Auch ohne ein iSP bestünde für die inländische OG die Möglichkeit, sich unter Ausnutzung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens an einer inländischen Gesellschaft zu beteiligen[128]. Dieser enge Investitionsbereich wird durch das iSP ausgeweitet, was aber nicht als Konzentrationsförderung bezeichnet werden kann, denn auch

---

125) Lenel, aaO., S.41o
126) Ders., S.41o f
127) H.J.Hermann, AG 1971, 38, 43
128) So weist beispielsweise die EG-Kommission auf die Gefahr (!) hin, daß sich die Konzentration überwiegend auf nationaler Ebene abspielt (Memorandum der Kommission der Europäischen Gemeinschaften betreffend die Industriepolitik der Gemeinschaft, BT-Ds 6/6o6)

ohne iSP wäre es zu Konzentration gekommen, nur eben im nationalen Bereich. Die Eröffnung der internationalen Konzentrationsmöglichkeit stellt daher eine Konzentrationslenkung dar.

c) Ergebnis

Als Ergebnis kann danach festgehalten werden, daß sich das iSP auf die internationale Konzentration differenziert auswirkt. Diese unterschiedlichen Auswirkungen hängen ab von der Intention der investierenden OG.

Das iSP wirkt konzentrationsmindernd, indem es einer nicht fusionswilligen OG den von den Betriebstättenregelungen der DBA geschaffenen steuerlichen Druck zur Vollfusion nimmt.

Es wirkt konzentrationsfördernd durch Verbilligung des Erwerbs von Mehrheitsbeteiligungen. Und es wirkt lediglich konzentrationslenkend, indem es inländischem beteiligungswilligem Kapital die internationale Konzentration an Stelle der nationalen erleichtert.

§ 8 Abgrenzungen

Wir einigten uns oben[1] vorläufig darauf, die Vorschriften der indirekten Anrechnung (iA)[2] entgegen manchen Stimmen in der Literatur nicht als "Schachtelprivilegien" zu bezeichnen. Diese "Sprachregelung", die zwischen dem iSP als "Privileg" und der iA als einer Vergünstigung unterscheidt, gilt es nunmehr, nachdem Funktion (Vermeidung der DB) und Charakter (sachliche Lenkungsbefreiung) des iSP näher aufgeschlüsselt wurden, genauer zu begründen (unten I). Da außerdem der iA laut Regierungsbegründung dieselbe Konzeption wie dem ehemaligen nationalen SP (nSP) des § 9 KStG a.F. zugrunde liegt, nämlich daß Erträge deutscher Kapitalgesellschaften "im Ergebnis nur einmal eine Besteuerung in Höhe der deutschen Körperschaftsteuer tragen sollen"[3], das iSP aber Vorteile gewähren würde, die über dieses Ziel hinausgingen[3], ist es angebracht, in eine vergleichende Betrachtung und Abgrenzung nicht nur die iA, sondern auch das nSP einzubeziehen (unten II)[4].

---

1) Einleitung, S.4/5
2) § 26 II-VI KStG 1977
3) Reg.-Begr. zu Art. 2 AStRG, Tz.4o; zitiert nach Beilage 1o/72 zu DB, S.16
4) Der Verf. ist sich im klaren darüber, daß er damit zumindest momentan den Vorwurf provoziert, in diesem Zusammenhang unangebrachte Rechtsgeschichte zu betreiben. Eine solche Kritik würde jedoch dem besonderen Verhältnis des iSP zum nSP nicht gerecht. An Hand dieses besonderen Verhältnisses wird es auch möglich sein, beispielhafte, nicht nur auf das nSP bezogene Aussagen zur Unterscheidung von echter Befreiungsvorschrift und Bereichsausnahme zu treffen. Dies rechtfertigt m.E. die Gegenüberstellung von iSP und nSP. Vgl. auch das oben S.2-4 Gesagte.

I. Die Abgrenzung zur indirekten Anrechnung

1. Grundsätzliches zum Unterschied Freistellung - Anrechnung

Dem Freistellungs- oder Exemtionsprinzip[5] liegt der Gedanke des Ursprungsprinzips zugrunde: Die Besteuerung soll in dem Land stattfinden, in dem der Steuergegenstand entstanden bzw. belegen ist. Der Wohnsitzstaat verzichtet dagegen auf einen weiteren Zugriff. Das Exemtionsprinzip findet sich traditionell in den Rechtsordnungen der kontinentaleuropäischen Staaten und beherrschte auch deren DBA der Jahre 192o - 1939[6]. Demgegenüber beruht die Anrechnungsmethode auf dem Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens, das im angelsächsischen Recht stark entwickelt ist. Im Unterschied zur Freistellungsmethode bleibt dabei der Wohnsitzstaat auf Einkommen aus dem Ausland grundsätzlich zugriffsberechtigt, rechnet jedoch die im Ausland gezahlte Steuer (ganz oder teilweise) auf die inländische Steuerschuld an.
Während die Freistellungsmethode der DB bereits auf der Stufe[7] des Steuergegenstands begegnet, greift die Anrechnung erst wesentlich später unmittelbar bei Festsetzung der Steuerschuld ein und führt zu deren Ermäßigung[8].

---

5) Dazu O.Bühler, Prinzipien, S.193 f; K. Ebling, Unilaterale Maßnahmen, S.99 ff
6) Bühler S.194
7) Zur Wirkungsweise des Internationalen Steuerrechts auf den verschiedenen Stufen des Steuertatbestands H.-W.Bayer, JA 1976, Letzte Seiten 17 ff (S.273 ff)
8) Bayer, aaO., S.18

2. Die direkte Anrechnung

Häufigste Erscheinungsform der Anrechnungsmethode ist die direkte Anrechnung. Im deutschen Steuerrecht ist die entsprechende Vorschrift, § 26 a I KStG 1977, gleichwohl vergleichsweise jung: Sie wurde erst 1956 als § 19 a I KStG a.F. mit Wirkung zum 1.1.1957[9] eingeführt.
Kennzeichnend für die direkte Anrechnung ist, daß das Gesetz eindeutig zivilrechtliche Personenidentität der sowohl im Ausland als auch im Inland besteuerten Person verlangt[10].

3. Die indirekte Anrechnung im allgemeinen

Andererseits besteht jedoch dasselbe wirtschaftliche Bedürfnis nach Anrechnung als Mittel gegen die DB im Verhältnis verbundener Unternehmen, auch wenn zivilrechtliche Personenidentität nicht vorliegt[11]. Diesem Bedürfnis trägt die iA Rechnung[12], wonach die inländische OG die von der ausländischen UG gezahlten Steuern (anteilsmäßig) anrechnen kann. "Indirekt" bedeutet also, daß die anrechenbare Steuer im Ausland von einem anderen Rechtssubjekt gezahlt wurde[13].

4. Die indirekte Anrechnung de lege lata, § 26 II - VI KStG 1977

Die iA ist im geltenden Recht noch wesentlich jünger, sie gilt erst seit 1972[14]. Als hervorstechendes Merkmal des geltenden Rechts ist

---

9) Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG vom 5.1o.1956, BGBl. I 781
1o) Daher auch "direkte" Anrechnung
11) Dazu § 6 II
12) Reg.Begr. zu Art.2 AStRG aaO. (Anm.3), Tz.14o
13) So auch D.Koths, DB 1975, 852
14) Damals § 19 a II KStG a.F.

die Gewährung nur für Einkünfte aus aktiv tätigen Untergesellschaften (gesetzestechnisch ausgestaltet über die Verweisung auf § 8 I Nr. 1 - 6 AStG) zu nennen. Außerdem bestehen noch zahlreiche Detailvorschriften, die hier nicht von Interesse sind[15].

5. Der Charakter der iA

a) Gesetzestechnik

Wird die iA erst auf der Stufe der Steuerschuld verwirklicht, so ist Voraussetzung, daß das ausländische Einkommen nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen wird[16]. Der entsprechende Betrag bleibt somit in vollem Umfang steuerpflichtig, weshalb bereits im gesetzestechnischen[17] Sinn die iA nicht als Steuerfreibetrag verstanden werden kann.

b) Inhalt

Indem die Tatsache, daß auf den ausländischen Dividenden ausländische Steuer lastet, erst bei Feststellung der inländischen Steuerschuld berücksichtigt wird, ergibt sich für den Fall der geringeren ausländischen Steuer eine Hochschleusung des ausländischen auf das inländische Steuerniveau[18].

---

15) Vgl. im einzelnen G. Lempenau, DB 1972, 1o45 ff; D. Holzheimer, FR 1972, 377 ff, 425 ff, 429 f

16) Bayer, aaO., Letzte Seiten 18 (S.274) Rubrik "Steuerschuld"

17) Dazu oben § 7 II 3a

18) L. Fischer/P. Warnecke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.13o: "Zwecksetzung der indirekten Steueranrechnung ist es, die Gesamtsteuerbelastung der Gewinnausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an die deutsche Körperschaftsteuer anzugleichen"; ähnlich H.Debatin, JbFfSt, 1972/73, 49, 67 f

Je nach Höhe der ausländischen Steuer kann die inländische danach den Betrag von Null erreichen[19] oder gar negativ werden; letzteres hätte, den Grundgedanken[18] der iA konsequent weiterverfolgt, eigentlich eine Steuererstattung zur Folge - ein Weg, den der Gesetzgeber jedoch nicht gegangen ist[20]. Für die geltende Form der iA ist deren Wirkung somit dahingehend einzuschränken, daß die auf den ausländischen Dividenden lastende Steuer mindestens[21] der inländischen Steuer entsprechen soll.

Am Grundsatz der iA ändert sich aber auch bei fehlender Erstattung für den Fall höherer ausländischer Steuer nichts. Dieser Grundsatz bezieht die ausländischen Dividenden in den Steuergegenstand mit ein, geht also von einer Besteuerung der Dividenden auch im Inland aus. Auch materiell gesehen handelt es sich bei der iA somit nicht um eine Steuerbefreiung[22].

6. Ergebnis

Aus dem im Vergleich zum iSP anderen Charakter der iA - keine Steuerbefreiung - ergibt sich auch deren andere steuerliche Funktion. Während das iSP eine DB (völlig) vermeidet, bewirkt die iA grundsätzlich nur deren Milderung[23]; letztlich soll ja inländisches Steuerniveau erreicht werden. Es ist notwendig, auf diesen weitreichenden funktionellen Unterschied zwischen iSP und iA hinzuweisen. Er wird häufig nicht mit

---

19) Beispiele bei G. Lempenau, aaO., S.1o48 ff
2o) Vgl. § 26 II KStG 1977
21) So auch (allgemein zur Anrechnungsmethode) H.Debatin, AWD 1969, 125, 126. - Es wird häufig nicht scharf genug berücksichtigt, daß bei der Anrechnung u.U. die Gesamtsteuerbelastung höher sein kann als die inländische
22) So aber L.Müller, DStZ 1973, 252, 253
23) Bayer, aaO., (Anm.16), und J. Lang, Systematisierung, S. 134, sprechen sachlich gleichbedeutend von "Ermäßigung". Ähnlich C. Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.283: "teilweiser" Ausgleich für das fehlende iSP

der gebotenen Schärfe beachtet, wenn die iA als Instrument zur "Vermeidung" der DB bezeichnet wird[24].
Charakter und Funktion grenzen somit das iSP klar von der iA ab: Während das am ausländischen Steuerniveau orientierte iSP als Befreiungsvorschrift die DB vermeidet, mindert die am inländischen Steuerniveau orientierte iA als Anrechnungsvorschrift die DB lediglich.
Die Bezeichnung "iSP" für die Vorschriften der iA verbietet sich somit.

Historischer Exkurs:

II. Abgrenzung zum nationalen Schachtelprivileg, § 9 KStG a.F.

1. Das Problem

Das nSP des § 9 KStG a.F. erscheint dem iSP sehr ähnlich, zumindest im äußeren (technischen) Aufbau. Bestimmte Gewinnanteile, die aus einer mindestens 25%igen Beteiligung an einer inländischen (unbeschränkt stpfl.) Kapitalgesellschaft stammen mußten, blieben bei der OG "außer Ansatz". Die Anlehnung der iSP-Vorschriften an § 9 I KStG a.F. ist unverkennbar. Nachdem im KStG 1920 noch keine Unterscheidung zwischen Beteiligungen an in- und ausländischen Erwerbsgesellschaften getroffen wurde[25], behandelte der Gesetzgeber seit 1934 iSP und nSP getrennt, indem nur noch das nSP gewährt wurde[26] und seit 1957 das iSP in den DBA normiert ist[27].

---

24) Etwa H. Bachem, Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode..., S.198
25) Dazu oben § 1 I
26) Dazu oben § 1 III
27) Dazu oben § 1 V, 2 I 1, 2

In Wissenschaft und Praxis wurden nSP und iSP während der Geltung des KStG a.F. ausnahmslos getrennt betrachtet. Auch dabei aber war Ausgangspunkt stets das nSP, von diesem gelangte man zum iSP, indem es "internationalisiert", "erweitert" oder "über die Grenze gewährt" wurde[28]. Trotz (oder wegen) dieses offenbar für sehr eng gehaltenen Zusammenhangs erhebt sich die Frage nach den Unterschieden zwischen beiden Regelungen, der im folgenden nachgegangen werden soll. Auch hier soll die Abgrenzung an Hand von Funktion und Charakter, also Stellung im Tatbestandsgefüge, der beiden Rechtsinstitute getroffen werden.

2. Die Funktion des nSP

Das nSP hatte Auswirkungen nur im innerstaatlichen Bereich: "außer Ansatz" blieben nur Gewinnanteile, die bereits einmal vom inländischen Steuerhoheitsträger mit der KSt erfaßt wurden. Da hier der Unterscheidung Spitalers und der hM zwischen (internationaler) Doppelbesteuerung und (innerstaatlicher) Doppelbelastung[29] gefolgt wird und das oben § 6 II zur Subjektidentität Gesagte (auch) für lediglich im Inland verbundene Gesellschaften gilt, ergab sich aus dieser Inlandsbeschränkung des nSP: Das nSP hatte die Funktion, die (innerstaatliche) Doppelbelastung zu vermeiden[30].

---

28) Zu diesen Formulierungen vgl. S.4/5 Anm.1o-12

29) Oben § 6 I 1 sowie dort Anm. 9

3o) Dies ist unstr., vgl. etwa C. Rasenack, Theorie, S.92; O.Bühler/G.Strickrodt, 3.Aufl., Bd.1, S.327; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, § 9 Anm.1 (1). Zwar sprechen die beiden letzteren von Doppelbesteuerung, meinen aber eindeutig Doppelbelastung

3. Das nSP als Bereichsausnahme

Das Problem des Verhältnisses von nSP zu körperschaftsteuerlichem Grundtatbestand ist als bis zuletzt nicht geklärt anzusehen. Wie beim iSP ist zu fragen, ob im nSP (nur) eine Bereichsausnahme oder eine (echte) Steuerbefreiungsvorschrift zu sehen war. Die Meinungen hierzu waren geteilt, nicht zuletzt, weil die Frage kaum in der notwendigen Schärfe gestellt wurde.

a) Rechtsprechung

Der lange Weg, den die Rechtsprechung bis zur Anerkennung des nSP als Steuerbefreiung zurücklegte, wurde bereits erwähnt[31]. Das nSP war danach als Befreiungsvorschrift aufzufassen - allerdings stellt sich für die Rechtsprechung die Frage nicht, ob es sich um eine nur technische oder echte Befreiungsvorschrift handelte. Der BFH hatte immer nur die Frage nach der technischen Befreiung zu beantworten; den höchstrichterlichen Entscheidungen kann somit keine Stellungnahme zu der uns vorliegenden Frage entnommen werden.

b) Gesetzeswortlaut

Ähnliches war für den Wortlaut[32] des Gesetzes festzustellen. Zwar befand sich § 9 KStG a.F. im Abschnitt über "sachliche Befreiungen" (Überschrift vor § 8 KStG a.F.), doch handelt es sich bei der Unterscheidung Bereichsausnahme-Befreiungsvorschrift ja gerade um eine sich vom Wortlaut des Gesetzes lösende Differenzierung. Es wäre daher unlogisch, vom Gesetzestext eine Stellungnahme zu erwarten.

---

31) Oben § 2 III 3 b
32) Wiedergegeben oben § 1 III

c) Exekutive

Im Steuerrecht ist die Exekutive auf Grund der Kompliziertheit der Materie stärker als auf anderen Rechtsgebieten an die Stelle der Legislative getreten bzw. vermag deren Entscheidung weitgehend vorzuformen. Ihre Äußerungen steigen somit im Gewicht. Zum hier untersuchten Problem hat sie sich in der Begründung zur Einführung der iA eindeutig geäußert: "Das deutsche Steuerrecht folgt dem Grundsatz[33], daß Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft, auch wenn sie durch Ausschüttung Einkommen der Muttergesellschaft werden, im Ergebnis nur einmal eine Besteuerung in Höhe der deutschen Körperschaftsteuer tragen sollen"[34]. Die Aussage, es handle sich um einen Grundsatz, bedeutet implizit, daß die Vorschrift, die diesen Grundsatz gesetzestechnisch verwirklichte, eben das nSP, als eine eine Grundwertung realisierende Norm einer Bereichsausnahme sein mußte.

d) Stellungnahmen der Literatur

aa) nSP als echte Befreiungsvorschrift

In erster Linie H.v.Wallis und R.Thiel begriffen das nSP als Ausnahmetatbestand und daher echte Befreiungsvorschrift. "Das Schachtelprivileg will bei sog. Schachtelgesellschaften die Mehrfachbesteuerung[35] beseitigen.... Es scheint mir nicht richtig, aus § 9 KStG den Schluß zu ziehen, das KStG wolle grundsätzlich eine Mehrfachbesteuerung[35] vermeiden. Die Vorschrift ist vielmehr

---

33) Hervorhebg. des Verf.
34) Reg.-Begr. zu Art.2 AStRG, Beilage 1o/72 zu DB, S.16 Tz.4o.- Dieser Satz galt für das alte System des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes ohne Anrechnung
35) Gemeint ist: Mehrfachbelastung

in ihrer derzeitigen Fassung eine umgrenzte Befreiungsvorschrift, so daß die Mehrfachbelastung stets zum Zuge kommt, wo die Voraussetzungen des § 9 Abs.1 KStG nicht erfüllt sind"[36].

Einer solchen Aussage ist zweierlei entgegenzuhalten. Einmal fehlt die Begründung der geäußerten Meinung ("scheint mir richtig zu sein"); mit der Bejahung der zu untersuchenden Frage wird bereits das Ergebnis vorweggenommen und gleichzeitig begründet. Zum anderen wird offenbar ohne weiteres aus der gesetzestechnischen auf die materielle Sonderstellung des § 9 KStG a.F. geschlossen[37].

Mit einer Behauptung begnügte sich auch R.Thiel, wenn er sagt[38], daß "ein grundsätzliches Verbot der körperschaftsteuerlichen Mehrfachbelastung steuerpolitisch wünschenswert erscheinen (mag), es aber aus dem geltenden KStG nicht hergeleitet werden (kann)".

bb) Das nSP als Bereichsausnahme

Gegenüber diesen Stimmen war die Mehrheit der Literatur der Ansicht, beim nSP handele es sich um eine Bereichsausnahme, ohne freilich immer dieses Ergebnis so auszudrücken.

(a) Institut "Finanzen und Steuern"

Das Institut "Finanzen und Steuern" vertrat die Ansicht[39], das nSP trage die Bezeichnung "Privileg" völlig zu Unrecht[40], da es die mit dem Leistungs-

---

36) H.v.Wallis, Grundsatzprobleme, S.14 f; in der Sache ähnlich: ders., Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 4.A. 197o, S.64

37) Auf derselben gedanklichen Grundlage argumentiert L.Müller, DStR 1975, 3, 15

38) DB 1965, 72o f

39) Institut FSt, Bonn, Heft 6o, 1962, S.117 f

4o) Dem schließen sich H.-P.Reuter/K.Massenez, StuW 1964, Sp.329, 33o, Anm.6, an

fähigkeitsprinzip nicht zu vereinbarende Mehrfachbesteuerung[41] ausschaltet. Grundlage dieses Urteils ist also der Schluß, ein Gesetzgeber, der das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtige, könne nicht grundsätzlich die Mehrfachbelastung hinnehmen. Offen bleibt dabei, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar auf die juristische Person angewendet wird[42] oder erst über die natürliche Person als Eigentümer der Kapitalgesellschaft.

(b) G. Wöhe[43]

G. Wöhe sah dadurch, daß nur Schachtel- und nicht sämtliche Beteiligungseinkünfte vor einer zweiten Erfassung durch die Körperschaftsteuer bewahrt wurden, das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt. Weiter schreibt er[44]: "Es (geht) dem Steuergesetzgeber nicht generell um die Vermeidung einer zu hohen Steuerbelastung, sondern um die Beseitigung einer steuerlichen Benachteiligung von Betriebszusammenschlüssen, die sich aus dem Steuersystem ergibt. Von einer Privilegierung der Konzerne kann aber nicht die Rede sein, denn das Schachtelprivileg führt nicht zu einer Besserstellung der Konzerne gegenüber nicht zusammengeschlossenen Betrieben, sondern vom wirtschaftlichen Standpunkt her nur zu einer Gleichstellung"[45].

---

41) Auch hier ist Mehrfachbelastung gemeint, vgl. Anm.35

42) A.A.F.Neumark, Grundsätze, S.135: "Dabei (bei der Definition des Leistungsfähigkeitsprinzips, H.L.) wird nur die steuerliche Situation von Personen, und zwar ausschließlich die von natürlichen Personen, ins Auge gefaßt.."

43) Betriebliche Steuerlehre, S.193

44) aaO., S.193/194

45) Sämtliche Hervorhebungen im Original

Wöhe attestiert also dem alten KSt-Recht eine Verletzung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, ging aber gleichwohl davon aus, daß dies (nicht Ergebnis des technischen Aufbaus der Steuer sei, sondern) dem (alten) System der Körperschaftsteuer entspreche. Ein anderer Schluß hätte wohl näher gelegen: Wenn das Körperschaftsteuerrecht zu einer Verletzung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führt, dann muß eine Vorschrift wie das nSP, das diese Verletzung (zumindest für einen Teil der Steuerpflichtigen) beseitigte, nicht eine Sondervorschrift im materiellen Sinn, sondern die Einschränkung eines zu weit gefaßten Grundtatbestandes gewesen sein. Wöhe hätte konsequenterweise das nSP als Norm verstehen müssen, die einem grundlegenden Prinzip des Steuerrechts Geltung verschaffte, nämlich dem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies untersagt eine Einstufung des nSP als Ausnahmevorschrift.

(c) G. Rose[46]

G. Rose hat sich am ausführlichsten und engagiertesten mit der von ihm so genannten "Theorie des Schachtelprivilegs" beschäftigt. Er stellte zunächst fest, daß "man theoretisch diese Institution nicht fest im Griff hat".

Zwar bezeichnete Rose das nSP als Steuerbefreiung, jedoch ist dies als Aussage im 3ojährigen Streit um die Anerkennung des nSP als formelle Steuerbefreiung zu werten[47]. Er unterscheidet

---

46) G. Rose, Gegenwartsprobleme, StbJb 65/66, 245, 271 ff

47) Dazu § 2 III 3 b

nicht ausdrücklich zwischen formeller und materieller Befreiung, aber in der Sache, wenn er sagt[48]: "Es (handelt) sich dabei um eine Steuerbefreiung besonderer Art, die sich ganz grundsätzlich etwa von solchen subjektiven oder wirtschaftspolitischen Charakters ("steuerfreie Zinsen") unterscheidet... Die Sondernatur des Schachtelprivilegs... besteht... darin, daß die Befreiung deshalb erfolgt, weil das "Steuergut" prinzipiell bereits vorweg besteuert worden ist. Versieht man die durch die Schachtelprivilegien bewirkte Befreiung stets mit dem Index "da bereits vorweg besteuert", so lassen sich unzählige Schwierigkeiten vermeiden."

Rose führte noch folgende Punkte zugunsten seiner Meinung an[49]: Zwar lasse sich ein allgemeines Prinzip der Vermeidung von Mehrfachbelastung nicht historisch begründen, da das "Privileg" von Anfang an nur bei einer bestimmten Beteiligungshöhe gültig war; aber: "ohne den Willen zur Einschränkung der Mehrfachbesteuerung[5o] wäre aber die Entstehung des Schachtelprivilegs überhaupt nicht erklärlich."[51]
Außerdem gebe zu bedenken, daß das SP bzw. eine gleichstehende Regelung in praktisch allen entwickelten Wirtschaften vorkomme, ohne daß überall dieselbe oder überhaupt eine Beteiligungsquote gefordert werde.
Als Hauptargument führte Rose schließlich wirtschaftliche Überlegungen an: Ohne SP gehe in

---

48) aaO., S.271 f
49) aaO., S.272 f
5o) Auch hier ist Mehrfachbelastung gemeint
51) aaO., S.272

einer Dreierkette (Enkel-Tochter-Muttergesellschaft) 7o% des erwirtschafteten Ertrags an den Fiskus, noch bevor der Aktionär die Ausschüttung erhielt[52.53]. Eine derartige konfiskatorische Steuerbelastung könne nicht dem Steuersystem immanent sein.

Rose kam dann zu folgendem Ergebnis[54]: "Man muß ... in den Schachtelprivilegien Bestimmungen sehen, die ein Allgemeinprinzip (Verhinderung der ... Mehrfachbesteuerung[5o]) zum Ausdruck bringen, dessen Anwendung aber aus noch zu untersuchenden Gründen auf bestimmte Beteiligungsquoten einschränken".

Gründe für diese Beteiligungsquote fand Rose nicht. Zu Recht erkannte er, daß das wirtschaftspolitische Ziel, nämlich die Verhinderung allzu starker Konzernbildungen, nicht zwingend eine Grenzziehung forderte. Das Prinzip der Vermeidung der Mehrfachbelastung könne auch auf kleinere Beteiligungen angewandt werden, ohne daß dies eine Gefährdung des wirtschaftspolitischen Ziels mit sich brächte. Und schließlich: "Einfach deshalb am Erfordernis der 25%igen Beteiligung ... nicht zu rütteln, weil dieses Erfordernis schon lange besteht, kann nicht erlaubt sein."[55]

(d) J. Lang[56]

Auch Lang zählt zu den Grundprinzipien, die jede Steuer beachten müsse, die Vermeidung der

---

52) aaO., S.273, Anm.85
53) Ähnlich O.Bühler, Steuerrecht, Bd.II, 3.A.1958, S.155: Ohne nSP ergäben sich Mehrfachbelastungen, "die bei den jetzigen Körperschaftsteuersätzen schlechterdings nicht tragbar wären..."
54) aaO., S.274
55) aaO., S.276
56) Systematisierung, S.12o f

Übermaßbesteuerung. Ein Verstoß hiergegen könne ein Verstoß gegen Art. 14 GG bedeuten[57]. Lang führt das nSP als "Musterbeispiel für eine prinzipiell gebotene[58] Korrektur des normativen Besteuerungsprinzips"[59] an, also des Grundsatzes der Besteuerung des Gesamtgewinns der juristischen Person durch die KSt. Daraus zieht er die Konsequenz: "Ohne das Schachtelprivileg (§ 9 KStG) wäre die Körperschaftsteuer mit Art. 14 GG nicht zu vereinbaren"[60].

Dies stellt, soweit ersichtlich, die klarste Aussage der Art dar, daß das nSP nicht als "Ausnahmevorschrift" aufzufassen war[61].

(e) Sonstige

Die übrigen Stellungnahmen wiesen einen einheitlichen Tenor auf; er zielt darauf ab, daß das nSP kein Privileg war, sondern dem Grundsatz "ne bis in idem" folgte[62].

---

57) aaO., S.12o
58) Hervorhebg.d.Verf.
59) aaO., S.121
6o) aaO., S.12o
61) Allerdings verhält sich Lang dann inkonsequent, wenn er das nSP zu den (von ihm so genannten) aptiven Steuervergünstigungen zählt. Eine Norm, die die Körperschaftsteuer erst verfassungsmäßig werden läßt, kann nur eine Bereichsausnahme (Lang: negative Tatbestandsabgrenzung) sein.
62) Herrmann-Heuer, § 9 KStG, Anm.3; J.van Hoorn jr., DStR 1964, 472; H.J. Hermann, AG 1973, 37, 46; L. Müller, DStZ 1973, 252; van der Velde, DB 1974, 642: "keineswegs ein besonderes Privileg"; H. Haller, Die Steuern, 2.Aufl. S.346: "Eine zusätzliche Belastung von Gewinnanteilen, die verschachtelte Gesellschaften aneinander abgeben, ist nicht zu rechtfertigen"; K. Brezing, WpG 1971, 7,8, nennt die Bezeichnung "Privileg" für ein Rechtsinstitut, das lediglich den "tödlichen Griff" (der Steuern, H.L.) lockere, einen "makabren Scherz".

Allerdings wurde in diesen Fällen meist keine genaue Begründung gegeben, sondern oft mehr aus "Gefühl" für ein Regel-Ausnahme-Verhältnis geurteilt.

Auch C. Raseneck[63] kam zu keinem anderen Ergebnis. Er beschäftigt sich ausschließlich mit dem Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer, wogegen es sich beim nSP um ein innerkörperschaftsteuerliches Problem handelte[64]. Zwar bezeichnete er das nSP als "Sonderregelung"[65], doch offenbar im Vergleich zum Verhältnis natürliche Person - Kapitalgesellschaft, wo es im alten System ohne Anrechnung ein dem nSP vergleichbares Rechtsinstitut nicht gab.

e) Stellungnahme

Diese Stimmen mögen genügen; eine eigene Stellungnahme fällt im Sinne der unter d bb genannten Literaturmeinungen, insbesondere der von G. Rose, aus. Ohne wiederholen zu wollen, muß die entscheidende Grundüberlegung folgende sein:

Zwar wurde und wird die juristische Person vom Gesetz als selbständig behandelt. Dennoch konnte auch eine solche Konstruktion schon im alten KSt-System nicht die Augen davor verschließen, daß durch Beteiligungen zwischen juristischen Personen untereinander diese zivilrechtliche Selbständigkeit wirtschaftlich unterlaufen wird. So wurde der von einer Enkelgesellschaft erwirtschaftete Gewinn ohne das nSP bei nur dreistufigem Konzernaufbau im Endeffekt bereits zu 7o% besteuert[66]. Bei weiteren Stufen erhöhte sich die Steuerquote entsprechend. Wirtschaftlich gesehen trug aber die Obergesellschaft die gesamte Steuer.

---

63) Theorie der Körperschaftsteuer
64) So auch Rasenack, aaO., S.92, 93
65) S.92
66) Vgl. das Beispiel oben S.152 Anm.52

Eine solche körperschaftsteuerliche Zugriffsmöglichkeit uneingeschränkt zuzulassen, hieße aber dem Gesetz tendenziell die Möglichkeit geben, durch Summierung der Gesamtsteuerlast gegen 100% das Steuergut wegzusteuern, es zu beseitigen. Dieses mögliche Ergebnis kann nicht als einer Grundwertung des Gesetzes entsprechend angesehen werden; es bedurfte daher einer Norm, diesen zu weit gefaßten Grundtatbestand einzuschränken. Sie mußte wertungsgemäß auf derselben - grundsätzlichen - Stufe, also der des Grundtatbestands, angesiedelt sein. Diese einschränkende Norm war das nSP. Durch seine Funktion, zu weitreichende Wirkungen des Grundtatbestands (Besteuerung des gesamten Gewinns, ohne Rücksicht auf eine etwaige vorherige Besteuerung dieses Gewinns) zu vermeiden, wurde es zu einem Korrektiv des Grundtatbestands. Es beruhte daher auf einer grundlegenden, nicht auf einer Sonderwertung. Dies führt dazu, das nSP nicht als echte Befreiungsvorschrift zu begreifen, sondern als eine (den Grundtatbestand einschränkende) Bereichsausnahme.

Diese, noch während der Geltung des alten KSt-Systems formulierten Überlegungen haben durch die Körperschaftsteuerreform Argumentationshilfe des Gesetzgebers erhalten. Jene beseitigte nicht nur die sog. wirtschaftliche Doppelbelastung der Gewinne bei der Körperschaft und beim Anteilseigner, sondern dehnte - innerhalb des Konzernaufbaus - die Wirkung des nSP (keine weitere KSt-Belastung für bereits besteuerte Gewinne) auf sämtliche Beteiligungen aus. Eine bestimmte Mindestquote ist nicht mehr erforderlich.
Dieser Verlauf der Gesetzgebung zeigt deutlich, daß bereits im alten System der Grundsatz dahin ging, Gewinne nicht mehrfach mit Körperschaft-

steuer zu belasten. Dieser Grundsatz, im alten System nur für bestimmte Beteiligungsquoten befolgt[67], wurde im neuen System auf sämtliche Beteiligungen ausgedehnt.

Auch für das alte System war die 25%-Grenze nicht mehr unangefochten. So empfahl die steuerrechtliche Arbeitsgemeinschaft des 49. DJT[68], die Beteiligungsquote des nSP auf 5% zu senken, wobei diese Grenze lediglich noch aus Praktikabilitätsgründen beibehalten werden sollte. Allein G. Wöhe[69] forderte den grundsätzlichen Wegfall der Beteiligungsquote für das alte KSt-System.

4. Ergebnis

Das iSP läßt sich somit vom nSP auf zwei Ebenen abgrenzen. Als Folge unterschiedlicher "Zielrichtungen" (ausländische bzw. inländische Beteiligungsgesellschaft) bestanden sowohl unterschiedliche steuerliche Funktionen als auch unterschiedliche Rangstufen im Gefüge des körperschaftsteuerlichen Grundtatbestands. Während das nSP die Doppelbelastung vermied und damit als grundtatbestandsmodifizierende Bereichsausnahme anzusehen war, muß im iSP als einem Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine (echte) Steuerbefreiung gesehen werden.
Diese Unterscheidung hat Konsequenzen. Die beiden Rechtsinstitute mögen vielleicht "betriebswirtschaftlich" vergleichbar gewesen sein (Dividenden konnten in beiden Fällen ohne zusätzliche Steuer vereinnahmt werden). Steuerrechtliche Vergleich-

---

67) Zu den Gründen vgl. § 1o II 3 d
68) Nach einem Bericht von H.J.Hermann, aaO., (Anm.62), S.45 ff
69) Betriebliche Steuerlehre, S.2o6

barkeit besteht dagegen nicht[70]. Rechtliche Schlüsse vom einen Rechtsinstitut auf das andere[71] sind daher nicht ohne weiteres zulässig, nämlich nicht ohne den Nachweis dafür, daß in der Frage des zu ziehenden Schlusses trotz der aufgezeigten Unterschiede Vergleichbarkeit bestand. Erst recht verbot sich die generelle Gleichsetzung der beiden Vorschriften zu "dem" Schachtelprivileg[72]. Auch die Ansicht, steuerrechtliche Vergleichbarkeit bzw. Gleichsetzung beider Rechtsinstitute sei unzulässig, hat in der Rechtsentwicklung ihren Beleg gefunden: Das nSP ist entfallen, das iSP besteht grundsätzlich unberührt hiervon in der bisherigen Form fort.

---

70) Die Aussage von A.J.Rädler/A.Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S.616, "das vertragliche Schachtelprivileg unterscheidet sich von dem des § 9 KStG namentlich dadurch, daß der Empfang von Schachteldividenden keine Nachsteuer auslöst", ist daher nur im Sinn der oben erwähnten "betriebswirtschaftlichen" Vergleichbarkeit haltbar.

71) Auch K. Ebling, FR 1975, 368, 381 spricht im Ergebnis von zwei "völlig selbständigen Rechtsinstitute(n)".

72) So muß aber A.Spitaler, AG 1957, 25 verstanden werden, wenn er von einem "erweiterten" bzw. "eingeengten" Schachtelprivileg spricht

Dritter Teil: Probleme des geltenden Rechts

Im folgenden dritten Teil der Arbeit geht es um die Anwendungs- bzw. Auslegungsfragen, wie sie sich bei der praktischen Anwendung des iSP ergeben. Zwei Problemkreise gilt es dabei zu trennen. In der Gruppe der Anwendungsprobleme (§ 9) sollen Stellungnahmen zu umstrittenen oder zumindest verschieden auslegbaren Fragen des einfachen Rechts abgegeben werden. Eine solche Auswahl schließt aus, daß die zu behandelnden Fragen untereinander Beziehungen im Sinn eines systematischen Zusammenhangs o.ä. aufweisen. Neben dem einfachen Recht ist als übergeordnete Grundfrage die der Gültigkeit des iSP, die seiner Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz zu untersuchen; dazu § 1o.

§ 9 Anwendungsprobleme (Einzelfälle)

Wenn nunmehr bestimmte Einzelfragen zur Anwendung des iSP näher untersucht werden sollen, so wird nicht nach spezifischen Streitpunkten eines bestimmten DBA im Zusammenhang mit dem iSP gefragt. Die Besprechung solcher Streitfragen könnte hier, da zu speziell, kaum von Interesse sein. Dagegen sind diejenigen Probleme einer Untersuchung würdig, die sich für jedes iSP ergeben und die nicht als geklärt erscheinen können[1]. Im einzelnen soll zu folgenden Fragen Stellung genommen werden:

---

1) Zu unstreitigen Anwendungsfragen vgl. C. Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.282 ff

(I) §§ 26 VI 1 KStG 1977 iVm § 34c III EStG ermöglichen die Pauschalierung der Steuer auf nicht unter ein iSP fallende Schachteldividenden. Fraglich ist, ob Anrechnung und Pauschalierung kumulativ zulässig sind.

(II) Einem sich nach der Einführung des KStG 1977 stellenden Zentralproblem, dessen Existenz m.E. bisher kaum erkannt wurde: Ist die nach §§ 27 ff KStG 1977 vorzunehmende Herstellung der Ausschüttungsbelastung auch bei Ausschüttung abkommensbefreiter Einkünfte möglich?

Außerdem waren im alten KSt-Recht zwei weitere Fragen umstritten, sind aber vom KStG 1977 entschieden worden. Da das neue Recht erst 1977 in Kraft trat, sollen sie nicht unerwähnt bleiben, wenn auch in der gebotenen Kürze. Zum einen handelt es sich um die Frage, ob das iSP auch einer Kapitalgesellschaft zu gewähren sei, die in einem Organschaftsverhältnis zu einer Personengesellschaft steht (III). Zum andern geht es um das Problem der Anwendung des Progressionsvorbehalts auf die Körperschaftsteuer (IV).

I. ISP und Pauschalierungserlaß

Nach § 26 I KStG 1977 iVm der nach § 34c III EStG erlassenen Verordnung[2] können unter bestimmten Voraussetzungen ausländische Einkünfte statt der nach § 34c I möglichen Anrechnung pauschal mit 25% besteuert werden. Die Pauschalierung ist nur zu empfehlen, wenn die Differenz zwischen ausländischer und inländischer Steuer 25 Punkte nicht unterschreitet[3]. Für den Fall, daß die aus-

2) Sog.Pauschalierungserlaß v. 8.7.1959, BStBl. II 1o9; dazu H.Vogel, DB 1959, 984

3) Vgl. C.Bellstedt, aaO., S.283; Fischer/Warneke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.132; E. Burger, Steuerpolitische Maßnahmen, S.137

ländischen Einkünfte Schachteldividenden sind, schlägt H. Gruß[4] nun vor, Pauschalierung und Anrechnung der ausländischen Steuer nebeneinander anzuwenden. Zur Begründung führt er an: Diese Regelung liege im Sinn der neuen DBA-iSP, sie sei im Verhältnis zu denjenigen Staaten, zu denen kein derartiges iSP bestehe, "als Ausgleich für den Wegfall des (internationalen, H.L.) Schachtelprivilegs gerechtfertigt"[5].

Dieser Argumentation kann aus zwei Gründen nicht gefolgt werden.
Einmal ist das iSP nie "weggefallen", so daß durch einen "Wegfall" Nachteile für Obergesellschaften entstanden wären. Vielmehr gilt: Ausgangspunkt und gesetzlicher Normalfall ist, daß kein iSP existiert; das iSP ist eine Sondervorschrift, die nur Anwendung findet, wenn sie in einem DBA niedergelegt ist. Ein Verfahren nach dem Vorschlag von Gruß würde für Dividenden, für die kein iSP gilt, quasi durch die Hintertür eine Annäherung an iSP-begünstigte Dividenden bedeuten; gerade dies soll aber nach dem Grundsatz, daß jedes iSP speziell in einem DBA festgelegt wird, nicht möglich sein.
Vor allem aber findet Gruß' Meinung keine Stütze im Gesetz. § 34c III EStG stellt eindeutig eine Alternative auf zwischen (völligem oder teilweisem) Erlaß und Pauschalierung. In bestimmten Fällen soll die Pauschalierung also die Anrechnung ersetzen.
Dagegen argumentiert Gruß ausschließlich rechtspolitisch: "Mir scheint, daß die Gewährung beider Vergünstigungen (Anrechnung und Pauschalierung, H.L.) im Sinne der Regelung liegen würde, wie sie

4) DB 197o, 1949
5) Gruß, aaO., S.195o

die neueren DBA vorsehen, die z.T. das für inländische Unternehmen geltende Schachtelprivileg enthalten"[6].

Die für zu hoch gehaltene Gesamtsteuerbelastung allein kann aber nicht zu einer Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes führen.
Außerdem kann seit der Geltung der iA von einer übermäßigen Belastung der Schachteldividenden nicht mehr gesprochen werden. Die Mehrbelastung im Vergleich zu iSP-Dividenden ist gewollt.
Gruß' Ansicht ist danach, auch wenn man seinem Ausgangspunkt folgen wollte, heute nicht mehr haltbar. Vielmehr ist mit der hM[7] an der alternativen Anwendung von Anrechnung und Pauschalierung festzuhalten.

II. Herstellung der Ausschüttungsbelastung für DBA-befreite Dividenden?

1. Das Problem

Auch das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren kennt wenn nicht zwei Steuersätze, so doch verschieden hohe "Belastungen". Die Körperschaftsteuer beträgt grundsätzlich 56%[8]; daneben wird für Ausschüttungen eine sog. Ausschüttungsbelastung hergestellt[9]. Der Grund dafür liegt in dem Bestreben, dem nicht anrechnungsberechtigten[10] Anteilseigner nicht einen zu großen Anteil der Bruttoausschüttung unwiderruflich zu nehmen[11]. Um nicht unüberwindliche praktische Schwierigkeiten zu schaffen, wird nicht die auf jeder einzel-

---

6) Gruß, aaO., S.195o
7) Vgl. Herrmann-Heuer, Anm.31 zu § 34c EStG
8) § 23 I KStG 1977
9) §§ 27 ff
1o) Etwa ausländischen
11) Vgl. Regierungsbegründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Ds 7/147o, S.331

nen Ausschüttung lastende Körperschaftsteuer berechnet (die dann der Anteilseigner zur Anrechnung bringen könnte), sondern es wird für sämtliche Ausschüttungen eine einheitliche, eben die Ausschüttungsbelastung, geschaffen[12]. Zu diesem Zweck ist es aber nötig, die bis zur Ausschüttung errechnete Steuer durch eine Ausgleichung auf die Höhe von 36% zu bringen. Dies geschieht durch die vom Gesetz so genannte "Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer"[13]. War das zur Ausschüttung verwendete Eigenkapital[14] mit mehr als 36% belastet, so wird die auf den Dividenden lastende Steuer um den Differenzbetrag gemindert. Umgekehrt, und hier liegt der Kern des Problems, wird bei nicht belastetem verwendbarem Eigenkapital die Körperschaftsteuer erhöht und damit auf die Ausschüttungsbelastung von 36% gebracht[15]. Da nur inländische Steuer als Belastung gilt, sollen nach der Konzeption des Gesetzes steuerfrei bezogene ausländische Dividenden, sofern sie ausgeschüttet werden, durch Besteuerung in Höhe von 36% auf die Ausschüttungsbelastung angehoben werden[16].

---

12) H.Hofmann, AG 1974, 3o1, 3o2
13) Überschrift des § 27
14) § 29 II 2
15) Zweck dieses reichlich komplizierten Verfahrens ist, beim Anteilseigner nur eine tatsächlich vorhandene, nicht aber eine fingierte Schuld der Gesellschaft zur Anrechnung zu bringen: Steuerfreiheit bei der Gesellschaft darf wegen der - trotz des Anrechnungsverfahrens - selbständigen Besteuerung der Gesellschaft nicht auf den Anteilseigner durchschlagen, vgl. die Reg.-Begründung, aaO., S.332
16) Reg.-Begründung, aaO., S.366: "Sind die ausländischen Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Besteuerung ausgenommen, muß daher die Körperschaftsteuer in Höhe der vollen Ausschüttungsbelastung erhoben werden."

2. Vorrang der DBA-Befreiung

H. Wohlschlegel[17] hat als bisher einziger darauf aufmerksam gemacht, daß diese Herstellung der Ausschüttungsbelastung als Versteuerung der durch DBA steuerfrei gestellten Auslandseinkünfte unzulässig ist bzw. auf solche Einkünfte wegen des Vorrangs der DBA auf Grund von § 2 AO 1977[18] "leerläuft"[19].

Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Bei der Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch Erhöhung der Tarifbelastung handelt es sich um eine Körperschaftsteuer der Gesellschaft, nicht etwa um eine vorweggenommene Einkommensteuer des Anteilseigners. Andernfalls wäre die Trennung von Gesellschaft und Gesellschafter illusorisch. Das Ergebnis der Gesetzestechnik wäre, wollte man ihm auch für abkommensbefreite Einkünfte folgen, nicht mehr eine unbedingte, sondern nur noch eine auflösend bedingte Befreiung. Bei Thesaurierung wären die Einkünfte befreit[20], bei Ausschüttung wären sie zu versteuern. Diese Regelung steht im Widerspruch zu den Vorschriften der DBA, insbesondere des iSP, die eine durch Ausschüttung auflösend bedingte Befreiung nicht kennen. Eine Erhöhung der Körperschaftsteuer durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung ist daher wegen § 2 AO 1977 für DBA-befreite Einkünfte nicht möglich[21]. Hieran kann auch eine "Gesamtschau" der Besteuerung von Gesellschaft und Anteilseigner nichts ändern[22].

---

17) FR 1976, 243
18) Dazu § 3 I 1 b
19) aaO., S.244
20) § 23 I KStG 1977
21) Im Ergebnis ebenso, jedoch ohne die Frage als Problem aufzufassen, H.Vogel, DM 1975, 756, 757 f
22) Wohlschlegel, aaO., S.244

III. ISP und Organschaft zu einer Personengesellschaft

Unter der Geltung des alten Körperschaftsteuerrechts bestand ein lebhafter Streit um die Frage, ob das iSP einer Kapitalgesellschaft gewährt werden durfte, die in einem Organschaftsverhältnis zu einer Personengesellschaft stand. Der Streit[23] entzündete sich am Wortlaut des § 7a II S.1 Nr.2 und S.2 KStG a.F. Er ist ab 1977 beseitigt durch die eindeutige Formulierung des § 15 Nr.2 KStG 1977.

Dieser verlangt für die Anwendung von DBA-Vorschriften, nach denen ausländische Gewinnanteile "außer Ansatz bleiben"[24], daß der Organträger zu den im DBA begünstigten Steuerpflichtigen[25] gehört. Danach sind iSP-Vorschriften nicht anwendbar, wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist.

Der Streit, für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1976 noch von Interesse, ist m.E. in dem Sinn zu entscheiden, daß das iSP zu gewähren ist. Zwar mag theoretisch bzw. von Sinn und Zweck des iSP her hierfür dann

---

23) Die Frage wurde bejaht von B.Breidenbach, DB 1971, 1181 ff; C. Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.285 ff; sie wurde verneint von der FinVerw (OFD Düsseldorf vom 1o.3.1971, Wpg 1971, 228; Organschaftserlaß BMWF BStBl. 1972 I 4 ff, 9 Tz.35; FM NRW AWD 1971, 489); Herrmann-Heuer, § 7a KStG, Anm.75; Friedhofen, DB 1971, 1389 ff

24) Diese Formulierung ist ein deutlicher Lapsus, der über ein Redaktionsversehen hinausgeht. Sie orientiert sich ganz offensichtlich an § 9 KStG a.F., auf den § 7a II 1 und 2 KStG a.F. verwiesen. Dagegen gebrauchen die in § 15 Nr.2 KStG 1977 angesprochenen DBA-Freistellungsvorschriften in nicht einem einzigen Fall die Formulierung "außer Ansatz", sondern stets "steuerfrei" oder "aus der Bemessungsgrundlage ausgenommen" o.ä.; vgl. oben § 2 III

25) Dies ist stets eine Kapitalgesellschaft, vgl. § 2 Anm.2

kein Bedürfnis bestehen, wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist. Der Wortlaut von § 7a II 1 Nr.2 und S.2 KStG a.F. war jedoch so eindeutig nur auf das nSP bezogen, daß die Nichtgewährung des iSP eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes bedeuten würde. Hierfür liegen weder die vom BFH[26] verlangten Voraussetzungen vor noch wird berücksichtigt, daß es sich um eine Auslegung zuungunsten des Stpfl. handeln würde, an die nochmals strengere Anforderungen zu stellen sind[27].

IV. Anwendbarkeit des Tarifvorbehalts auf Schachteldividenden

1. Das Problem im alten Recht

Das zweite nunmehr positivrechtlich geklärte Problem ist die Frage der Anwendbarkeit des Tarifvorbehalts (TV)[28] der DBA auf steuerfreie Auslandseinkünfte, insbesondere also iSP-befreite Schachteldividenden.

Der TV ist unstreitig auf die Einkommensteuer anwendbar. Sein Wortlaut[29] beschränkt sich jedoch nicht auf diese. So will die FinVerw den TV seit verhältnismäßig kurzer Zeit für das bis einschließlich 1976 geltende Recht auch auf DBA-befreite Dividendeneinnahmen anwenden[3o]. Die Lite-

---

26) Z.B. BFHE 1o1, 79, 81
27) K. Friedlaender, StuW 1956, Sp.217, 222
28) Geläufiger ist der Ausdruck "Progressionsvorbehalt" (PV), dem jedoch "TV" wegen seiner Neutralität vorgezogen werden soll
29) Art.23 A Nr.1 Hs.2 OECD-Musterabkommen formuliert den TV wie folgt: "Dieser (der freistellende, H.L.) Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen ... dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte ... nicht von der Besteuerung ausgenommen wären."
3o) Erlaß Niedersachsen (koordiniert) DB 1972, 1539

ratur lehnt diese Ansicht nahezu einhellig ab[31]. Als erstes Gericht befand das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 8.2.1974 - III 14o/72[32] - über diesen Streit und schloß sich der Literaturmeinung an.

Im wesentlichen beruht die eine Anwendbarkeit des TV ablehnende Meinung auf der zutreffenden Überlegung, daß der nach altem KSt-Recht anzuwendende Tarif nicht von der Höhe des Einkommens abhängt, sondern von dessen auf handelsrechtlichen Vorgängen beruhender Verteilung. Daher führe nicht die DBA-Befreiung zur Anwendung eines anderen Steuersatzes. Die Grundstruktur des (alten) Körperschaftsteuerrechts stehe einer Anwendung des TV daher entgegen.

---

31) H.Becker, AWD 1969, 411; H.Debatin, AWD 1965,41; E. Feuerbaum, DB 1973, 154; W.Irrgang, AWD 1971, 4oo; B.Kormann, DM 1973, 296; H.Merkert, DB 1969, 2o54; C.Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.247 f. - A.A. Baranowski, DB 1969, 1533; B. gibt äußerlich die Ansicht der FinVerw quasi als "Unbeteiligter" wieder.- Unentschieden wohl K-D-D, Systematik III 94: Anwendung des TV auf die Körperschaftsteuer als "sachgerechter, rechtlich allerdings wenig gesicherter Lösungsweg." --
Die berufliche Schichtung dieser Autoren zeigt ein Problem, das der Untersuchung bedarf: Die steuerrechtliche Literatur, vornehmlich zu Einzelfragen, stammt in hohem Maß von Angehörigen der FinVerwaltung einerseits und der beratenden Berufe (RAe, WP u./o.Stb) andererseits. Die Gefahr, daß unter dem Mantel wissenschaftlicher Stellungnahmen sich eine gewisse "Literaturlobby" gebildet hat, ist nicht von der Hand zu weisen. Ähnlich F.Baur, Lehrbuch des Sachenrechts, 8.Aufl., § 56 II 2 b: "Der junge Jurist sei darauf hingewiesen, daß manchen Stimmen dieser Literatur mit großer Skepsis und Zurückhaltung zu begegnen ist, da sie vielfach nur den Interessenstandpunkt in mehr oder weniger 'wissenschaftlicher' Form zum Ausdruck bringen."

32) DB 1974, 12o6; AWD 1974, 283

2. KGSt 1977

Demgegenüber verlangt das Anrechnungssystem bereits aufgrund seiner Zweiteilung in Tarifbelastung und Ausschüttungsbelastung eine Vorschrift, die bestimmt, in welcher Reihenfolge das verwendbare Eigenkapital als ausgeschüttet anzusehen ist. Diese Norm ist § 28 II 1 KStG 1977, der in der Sache den TV für nicht anwendbar erklärt. Er legt fest, daß gering bzw. gar nicht belastetes Eigenkapital zunächst als thesauriert anzusehen ist, bis die höher belasteten Eigenkapitalanteile als ausgeschüttet anzusehen sind[33]. Eine Aufteilung des nichtbelasteten Teils des verwendbaren Eigenkapitals ist somit nach dem klaren Wortlaut des KStG 1977 nicht möglich.

33) Vgl. dazu die Reg.-Begründung zu § 31 des Entwurfs (entspricht § 28 KStG 1977), BT-Ds 7/147o, S.368

§ 1o Gültigkeitsproblem: Vereinbarkeit des iSP mit Art.3 GG?

Einleitung

Nach der Untersuchung von Auslegungsfragen gilt es abschließend, das iSP am Verfassungsrecht zu messen, also seine Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz zu prüfen. Anders als soeben in § 9 wird somit das einfache Recht als grundsätzlich unproblematisch verstanden.
Die einzige Vorschrift des Grundgesetzes, mit der das iSP kollidieren könnte, ist - wie bei den meisten Steuergesetzen - der allgemeine Gleichheitssatz des Art.3 I GG[1.2]. Dementsprechend soll zunächst eine grundsätzliche Erläuterung von Wirkung und Grenzen des Art.3 I GG folgen (unten I). Da "die unübersichtliche Flut von Literatur ... zum allgemeinen Gleichheitssatz"[3] hier nicht verstärkt werden soll, muß sich diese Erörterung auf die Feststellung der notwendigsten Grundsätze beschränken. Das iSP ist anschließend (II) auf seine Vereinbarkeit mit diesen Grundsätzen zu überprüfen.

I. Der Gleichheitssatz im Steuerrecht

1. Die Aussage des Grundgesetzes

Gleichheit iSd Art.3 GG kann immer nur relative Gleichheit bedeuten; absolut Gleiches ist iden-

---

1) Art.3 I ist das Grundrecht, auf dessen Verletzung sich die Steuerpflichtigen am häufigsten berufen; so K.Tipke, BB 1973, 157 und E.Benda/K.Kreuzer, DStZ 1973, 49 55
2) Zur Frage der verfassungsrechtlichen Grundlagen für den Bund, überhaupt Lenkungsbefreiungen festzulegen, vgl. H.-W.Bayer, StuW 1972, 149 ff; U. Babrowski, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention, Diss.Tübingen 1976
3) F.Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S.12

tisch[4]. Aus dem relativen Charakter der Gleichheit ergibt sich also, daß Gleichheit immer nur im Verhältnis zu etwas anderem bestehen kann. Die Frage nach Gleichheit setzt demzufolge einen Maßstab voraus, an dem sich zu vergleichende Sachverhalte messen lassen. Art.3 GG gibt diesen Maßstab nicht[5]. Da somit ein positiver Weg zur Bestimmung des Inhalts des Gleichheitssatzes fehlt, ist vom Negativen her zu fragen: was ist ungleich? Die Literatur ist entsprechend vorgegangen.

2. Literaturmeinungen

G. Leibholz[6] versteht willkürliches Verhalten als gegen den Gleichheitssatz verstoßend, kann jedoch einen Willkürbegriff[7] nicht geben, sondern nur umschreiben[8]. Danach erscheint Willkür als Verletzung des Gleichheitssatzes, die jedem einleuchtet, also nur eine klare Überschreitung denkbarer Grenzen: Willkür als der höchste Grad fehlerhaften Rechts[9].

Leibholz' Beschränkung des Gleichheitssatzes auf klare Rechtsverletzungen führt jedoch zu dessen Unter-, wenn nicht Aushöhlung. Welcher demokratische Gesetzgeber erläßt evident unrechtmäßige Gesetze? Andere Autoren[10] erweitern den Anwen-

---

4) Gleichheit und Identität schließen sich also aus. Vgl. G.Laule, Der Gleichheitssatz (Art.3 Abs.1 GG) in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, S.12; Klein, aaO., S.14; K.Tipke, Steuerprivilegien, S.21; ders., aaO. (Anm.1), S.158

5) "Dem Art.2 Abs.1 GG ist kein materialer Maßstab für das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot zu entnehmen" (A.Podlech, Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtl.Gleichheitssatzes, S.85)

6) Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2.Aufl. 1959, S.72

7) Willkür ist auf jeden Fall ovjektiv aufzufassen; vgl. Maunz-Dürig-Herzog, Anm.334 zu Art.3 I GG

8) Podlech, aaO., S.8o

9) Leibholz, aaO., S.76. Daß der Begriff "unrichtiges Recht" noch zu steigern sei bis zu einem "höchsten Grad", wird von Laule, aaO., S.45 geleugnet

1o) Etwa Laule, aaO.,S.49; C.W.Canaris, Systemdenken, S.125; K.Tipke, Steuerprivilegien, passim

dungsbereich des Gleichheitssatzes, indem sie nicht nur die jedem einleuchtende Verletzung, sondern schon sachwidriges Recht als unrichtiges Recht für verfassungswidrig ansehen[11]. Von besonderer Bedeutung erscheinen dabei Canaris' Überlegungen. Er geht davon aus, daß "systemwidrige Normen wegen des in ihnen enthaltenen Wertungswiderspruchs gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz verstoßen und daher nichtig sein (können)"[12]. Als Wertungs- (und Prinzipien-)Widersprüche kommen Störungen der Einheit und Folgerichtigkeit in Betracht[13], maW: Verstöße gegen gesetzesimmanente Sachgesetzlichkeiten.
Es kann also festgehalten werden: Leibholz' "Grenze zwischen unrichtigem und absolut unrichrigem Recht fällt weg"[14]. Stattdessen kann auch bereits ein Verstoß gegen die Sachgesetzlichkeit eines Gesetzes, also eine sachfremde Norm, ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz sein.
Bei der Frage, welche Maßstäbe an den sachlichen Grund einer differenzierenden gesetzlichen Regelung zu legen sind, bedarf nur der Vollständigkeit halber der Erwähnung, daß irgendein (beliebiger) Unterschied nicht ausreicht[15]. Es gibt rechtlich - im Sinn von Art.3 - erhebliche und unerhebliche Unterschiede. Der konkrete Vergleichsmaßstab läßt sich "aus dem Systemgedanken des

---

11) Leibholz (S.76) erkennt an, daß rechtslogisch diese Unterscheidung nicht gemacht werden könne
12) Canaris, aaO., S.125
13) S.113
14) Laule, S.49
15) Tipke, Steuerprivilegien, S.21: "Es leuchtet ohne weiteres ein, daß eine ungleichmäßige Behandlung von Mann und Frau durch die Steuergesetze nicht mit den biologischen Verschiedenheiten von Mann und Frau gerechtfertigt werden könne - auch wenn es Art.3 II nicht gäbe."

jeweiligen Gesetzes, aus dem systemtragenden Prinzip, der Grundwertung, der vom Gesetzgeber im jeweiligen Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit ableiten"[16]. Tipke hat den notwendigen Vorgang bei der Suche nach dem tertium comparationis am klarsten beschrieben: "Ist ein Prinzip, eine Grundwertung oder Motivation vom Gesetzgeber nicht konsequent durchgeführt worden, so ist die wertungsmäßige Folgerichtigkeit gestört. Es liegt ein Systembruch und indiziell eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, die der Rechtfertigung durch ein anderes Prinzip bedarf, das seinerseits wieder konsequent durchgeführt sein muß(..). Normen, die das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Steuerbemessungsgrundlage oder den Steuertarif differenzieren, qualifizieren, aufheben, erweitern, einschränken oder aushöhlen, durchbrechen das Prinzip, auf dem der Tatbestand basiert und verletzen damit indiziell den Gleichheitssatz, sind folglich auf ihre Rechtfertigung durch ein anderes folgerichtig durchgeführtes Prinzip zu prüfen. ... Der Richter (auch die Rechtswissenschaft) darf und muß aber prüfen, ob der Gesetzgeber das, was er selbst zum Prinzip erhoben hat, konsequent durchgeführt hat oder ob ihm, zumal bei der Wahl der Mittel, Gleichheitsverstöße unterlaufen sind."[17]
Ob danach bei Vorliegen einer Ungleichbehandlung bereits eine Vermutung der Gleichheitssatzwidrigkeit besteht[18] oder ob umgekehrt die Vermutung der Verfassungsmäßigkeit bei Gesetzen des demokratischen Gesetzgebers besteht[19], kann hier

---

16) Tipke, Steuerprivilegien, S.21; ders., DB 1973, 158
17) Tipke, DB 1973, 158
18) Tipke, DB 1973, 157 scheint dies zumindest für Steuergesetze anzunehmen, da der Gesetzgeber infolge des hier besonders ausgeprägten Lobbyismus eher zu sachwidrigen Lösungen neige
19) So offenbar Maunz-Dürig-Herzog, Anm.63 zu Art.2o

offengelassen werden. Da der Gesetzgeber nicht gehalten ist, stets die zweckmäßigste aller verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungen zu treffen[20], bleibt ihm zumindest ein weiter Ermessensspielraum für ungleiche Regelungen; in diesem Sinn verstehe ich O. Bachof[21]. Dem entspricht, daß verfassungsgerichtliche Kontrolle nicht zu einer Substitution des Gesetzgebers werden darf[22]. Gleichheitssatzwidrigkeit liegt daher erst vor, wenn das Gesetz (nicht nur nicht die zweckmäßigste, sondern auch) eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung normiert.

3. Das Bundesverfassungsgericht zu Art.3 GG

Auch das BVerfG konnte trotz einer großen Anzahl von Entscheidungen zu Art.3 keine generelle Antwort auf die Frage geben, wie ein für eine Ungleichbehandlung sachlicher Grund als solcher zu erkennen ist.
Eine der gängig gewordenen Formulierungen lautet, die Prüfung des Gleichheitssatzes müsse "mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise" vor sich gehen[23].

> Podlech[24] hat darauf hingewiesen, daß seit jeher die Gerechtigkeit mit Hilfe der Gleichheit bestimmt wird - die Formel des BVerfG also entweder ein Zirkelschluß sei oder nur zur Verdeckung der die Entscheidung tragenden Gründe diene. Der axiomatische Charakter von "Gerechtigkeit" macht diese Formel auf jeden Fall zur Leerformel[25], was auch von Benda/Kreuzer[26] ziemlich offen zugegeben wird. Ähnlich äußern sich Maunz-Dürig-Herzog[27].

---

20) Die ja auch ex ante - objektiv - oft nicht feststellbar ist
21) Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12, 37, 54; a.A. wohl Tipke, DM 1973, 157
22) Benda/Kreuzer, aaO. (Anm.1), S.51
23) BVerfGE 1, 264, 276; 2, 118, 119; 4, 219, 243 f; 18, 38, 46
24) aaO. (Anm.5), S.82 f
25) Vgl. K.Tipke, DB 1973, 157, 158
26) aaO., S.55
27) Anm.341 zu Art.3 I

Eine andere Formel besagt: "Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß"[28].

Auch danach aber ist nicht berechenbar, wie der "vernünftige Grund" festzustellen ist, worauf H.F. Zacher[29] hinweist.

4. Zwischenergebnis

Worin ein sachlich rechtfertigender Grund für eine Ungleichbehandlung liegt bzw. nicht liegt, kann also auch nach den Formeln des BVerfG nur im konkreten Einzelfall entschieden werden. Die m.E. griffigste Überlegung, nach der sich die Arbeit im folgenden richtet, stammt von Tipke[3o]. Danach liegt eine gesetzliche Ungleichbehandlung vor, wenn eine Regelung einer Grundwertung (= Prinzip eines Gesetzes) zuwiderläuft, also einen Systembruch darstellt. Diese Ungleichbehandlung bedarf, um nicht gleichheitssatzwidrig zu sein, der Rechtfertigung entweder durch immanente Schranken des Prinzips oder sachlich gerechtfertigte Wertungsdifferenzierungen.

II. ISP und Gleichheitssatz

Ausgehend von diesem Zwischenergebnis stellt sich nun die Frage, ob das iSP den Anforderungen des Gleichheitssatzes entspricht. Danach ist - gewissermaßen als erste Stufe - zunächst zu untersuchen, ob eine Ungleichbehandlung eine

---

28) BVerfGE 1, 14, 52 - st.Rspr.
29) AöR 93 (1968), 341, 344
3o) Steuerprivilegien, S.2o unter Berufung auf Canaris, Systemdenken

Abweichung von Prinzipien und grundsätzlichen Wertungen überhaupt darstellt; ist diese Frage zu bejahen, so muß - auf einer zweiten Stufe - gefragt werden, ob hierfür ein zureichender (Rechtfertigungs-)Grund zu finden ist.

Dabei zeigt sich, daß Ungleichbehandlungen auf mehreren Vergleichsebenen bestehen, jeweils also mit einem anderen "tertium comparationis", dem Bezugstatbestand. Zunächst ist zu fragen, wie sich die Tatsache rechtfertigt, daß es nicht ein iSP für sämtliche ausländischen Schachtelgewinne gibt, vielmehr die einen steuerfrei bleiben, die anderen dagegen nicht; dazu unten 1. Weiterhin ist die unterschiedliche Ausgestaltung der verschiedenen iSP-Vorschriften untereinander zu vergleichen: Wie rechtfertigt es sich, daß das eine DBA nur Schachteldividenden von wirtschaftlich aktiven Gesellschaften steuerfrei beläßt, das andere dagegen auch solche von Basisgesellschaften begünstigt? Dazu 2.
Schließlich das Hauptproblem: Ist die Grenzziehung (25%-Grenze) zwischen befreiten und nicht befreiten Beteiligungsgewinnen gerechtfertigt? Dazu 3.

1. Punktuelle Geltung des iSP

Da das iSP nur in DBA gewährt wird, werden derart steuerbefreite Auslandsschachteleinkünfte steuerlich bevorzugt im Vergleich zu solchen, die aus einem Land stammen, mit dem ein DBA nicht besteht oder zwar besteht, aber ein iSP nicht vorsieht. Insoweit ergibt sich also eine Ungleichbehandlung.

a) Vergleich mit Schachteldividenden aus Staaten, mit denen kein DBA besteht

Das iSP ist als Vorschrift zur Vermeidung der DB Kollisionsnorm. Solche Kollisionsnormen existieren entweder im nationalen Außensteuerrecht oder eben zwischenstaatlich in DBA. Beide Alternativen sind gleichermaßen zulässig und wohl auch in ähnlichem Umfang üblich[31]. Für eine Kollisionsnorm ist es danach systemimmanent, daß sie in einem DBA normiert ist, mithin nur im Verhältnis zu einem bestimmten Staat gilt. Die Ungleichbehandlung ergibt sich also unmittelbar daraus, daß bestimmte Kollisionsnormen nur zwischenstaatlich gelten; maW: Eine solche Ungleichbehandlung ist kein Systembruch, sondern systemimmanent. Sie wird, wenn feststeht, daß Kollisionsnormen auch in DBA festgelegt werden können, von der Grundwertung "DB soll (durch Kollisionsnormen) vermieden werden" geradezu gefordert. Ein Systembruch liegt daher nicht vor, die Ungleichbehandlung kann kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz sein.

b) Vergleich mit Schachteldividenden aus Staaten, mit denen zwar ein DBA besteht, dieses aber kein iSP enthält

Im Jahre 1957 änderte sich mit dem DBA Kanada die DBA-Praxis dahingehend, daß in neu abgeschlossene DBA das iSP aufgenommen wurde (vgl. § 1 VII). Bestehende DBA (ohne ein iSP) blieben in Kraft, was auch innerhalb des Kreises der Schachteldividenden, die aus DBA-Staaten bezogen werden, Ungleichbehandlung zur Folge hat.

---

31) O.Bühler, Prinzipien, S.3, schätzte das Verhältnis von Außensteuerrecht zu DBA-Recht auf 1:1

Es liegt in der Natur der DBA, daß durch Revision bestehender oder den Abschluß neuer DBA grundsätzlich gleiche Fragen verschiedene Regelungen erfahren. Dies ergibt sich bereits aus dem Wesen des DBA als eines Vertrages, dessen Inhalt mitbestimmt wird vom Partnerstaat. Auf dessen Recht einzugehen ist die Aufgabe der DBA. Daher müssen die DBA unterschiedliche Rechtslagen - im Vergleich untereinander - schaffen. Unterschiedliche Rechtszustände sind also auch in diesem Fall unmittelbare Konsequenz aus dem Charakter des iSP als Völkervertragsrechtsnorm. Auch sie sind systemimmanent, weshalb sie keine Gleichheitssatzverletzung bedeuten können.

2. ISP teils mit, teils ohne Aktivitätsklausel

Wie oben § 3 I 1 und 2 deutlich zu sehen war, hält sich die Anzahl der iSP für wirtschaftlich aktive Untergesellschaften noch fast die Waage mit denjenigen, die ohne Rücksicht auf die Tätigkeit der UG gelten.
Zum einen liegt dies am System der DBA. Als die DBA-Praxis im Jahre 1966 dazu überging, das iSP auf Beteiligungen an einer wirtschaftlich aktiven UG zu beschränken[32], wäre es wirtschaftlich unsinnig gewesen, die bestehenden DBA nur mit dem Ziel einer iSP-Angleichung an die neue Abschlußpraxis zu kündigen. Dennoch sind auch weiterhin DBA mit iSP nach altem Muster abgeschlossen worden, außerdem bestehen auch innerhalb der Reihe der iSP mit Aktivitätsklausel deutliche Unterschiede bzgl. der Anforderungen an die UG[33].
Spätestens hierin sind Unterschiede zu sehen, die nicht unmittelbare Konsequenz der Tatsache sind, daß iSP in DBA niedergelegt sind. Für diese System-

32) Dazu § 2 I 3 b
33) Dazu oben § 2 I 3 a aa

widrigkeit ist somit nach einem sachlichen Rechtfertigungsgrund zu suchen.
Er kann in den unterschiedlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Strukturen der DBA-Vertragspartner gesehen werden. So ist u.U. ein bestimmter bzw. mehrere Wirtschaftszweige im Vertragsstaat besonders schwach entwickelt und somit förderungswürdig, weshalb auf dessen Wunsch das investitionsanreizende iSP auf diese(n) Wirtschaftszweig(e) beschränkt wird. Ähnliche Konsequenzen können sich aus dem nationalen (Steuer-)Recht des Vertragspartners ergeben.
Allgemein ist daher festzuhalten: Da das iSP eine Lenkungsbefreiung ist (vgl. oben § 7 III), rechtfertigen unterschiedliche wirtschaftliche und rechtliche Strukturen in den Vertragsstaaten unterschiedliche Lenkungsmaßnahmen, mithin auch unterschiedliche Tatbestandsausgestaltungen der einzelnen iSP.

3. Aufteilung in befreite und nicht befreite Dividendengewinne (25%-Grenze)

Sämtliche DBA setzen eine Grenze zwischen befreiten und nicht befreiten Dividenden. Befreit sind in der Regel solche aus Beteiligungen von mindestens einem Viertel, z.T. werden auch Beteiligungen von mehr als einem Viertel gefordert (vgl. § 2 I 3 c). Die dem iSP zugrunde liegende Wertung zielt auf Vermeidung der DB als ein den internationalen Wirtschaftsverkehr behinderndes Übel. Diese Grundwertung müßte, folgerichtig durchgeführt, sämtliche ausländischen Dividenden erfassen, denn DB tritt unabhängig von der Beteiligungsquote auf. Die Grenzziehung[34] bedeutet da-

34) Es ist darauf hinzuweisen, daß es hier nicht um die Prüfung gerade der durch die 25%-Grenze hervorgerufenen Ungleichbehandlungen geht. Jede

her eine Inkonsequenz bei der Durchführung der Grundwertung, mithin einen Systembruch im oben I 4 dargestellten Sinn[35]. Sie bedarf daher des sie rechtfertigenden Grundes - nicht im Verhältnis Grundtatbestand/Befreiungstatbestand, sondern im Verhältnis befreite/nicht befreite Dividenden[36]. Als solcher kommt in Betracht:

a) Fiskalische Ziele

Der Wegfall der Grenze hätte mit Sicherheit Mindereinnahmen des Fiskus zur Folge[37], da dann zusätzliche Dividendengewinne steuerfrei würden[38]. Kann der Finanzbedarf die Aufrechterhaltung der Ungleichbehandlung rechtfertigen?

Die Antwort auf diese Frage muß eindeutig "Nein" lauten. Dabei kommt es nicht einmal auf die Höhe der potentiellen Mindereinnahmen an. Der Finanzbedarf des (Steuer-)Hoheitsträgers kann, wenn überhaupt, nur die Besteuerung eines bestimmten Objekts an sich rechtfertigen; dagegen kann er

---

starre Grenze führt zu Härten und Ungleichbehandlungen (unterschiedliche Rechtsfolgen für vor und hinter der Grenze angesiedelte Sachverhalte), die hier nicht untersucht werden sollen. Prüfungswürdig ist allein die Tatsache, daß überhaupt eine Grenze gezogen wird, die eine Aufteilung und damit Verschiedenbehandlung von Einkünften bewirkt.

35) J.Lang, Systematisierung, S.155 f, sieht ein "unvollständiges Steuerprivileg", wenn die Steuerbefreiung an sich zwar auf einem einleuchtenden Rechtfertigungsgrund beruht (beim iSP: Vermeidung der DB), "der Steuergesetzgeber den Rechtssatz nicht entsprechend seiner Wertung ausgestaltet (hat) mit der Folge, daß auf einem Teil der durch diese Wertung begünstigungswürdigen Fälle die Rechtsfolge der Vergünstigung nicht zutrifft."

36) Vgl. Lang, aaO., S.157

37) A.Spitaler, AG 1957, 25, 27

38) Nicht umsonst nennt H.J.Hermann, AWD 1974, 297, 299 die Gewährung des iSP eine Subventionierung des Kapitalexports

niemals Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung sein. Dies wäre "in der Tat das Ende des Gleichheitssatzes im Steuerrecht"[39].

b) "Ordnungspolitische" Zielsetzungen

Grundsätzlich ist eine steuerliche Ungleichbehandlung zulässig, wenn sie der Verfolgung wirtschafts-, gesellschafts- oder sozialpolitischer Ziele dient[4o]. Solcherart motivierte Ungleichbehandlungen sind durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt, wenn sie als Mittel zur Erreichung dieser Ziele zumindest geeignet erscheinen. Es ist also nach möglichen Zielen zu suchen, die mit einer Grenzziehung und dem damit verbundenen steuerlichen Druck auf die inländische OG, mit einer Beteiligung über der Grenze zu liegen, verfolgt werden könnten.

aa) Schaffung "durchschaubarer Verhältnisse" durch Dezentralisierung eines Unternehmens, also Gründung ausländischer Untergesellschaften an Stelle einer riesigen Einheitsgesellschaft mit ausländischen Betriebstätten?

Ein solches Ziel - Verhinderung von wirtschaftlich nicht mehr überschaubaren und damit insbesondere unkontrollierbaren Mammuts - könnte durchaus als Rechtfertigungsgrund anerkannt werden. So scheiterten Absichten, im KStG 1934 nicht nur das iSP, sondern auch das nSP zu beseitigen, an entsprechenden Überlegungen[41]. Dieser Gedankengang rechtfertigt jedoch nur Steuerfreiheit ausländischer Dividenden als solcher[42], nicht aber

---

39) K.Tipke, BB 1973, 157, 158 f

4o) Solche Ungleichbehandlungen sind sogar der Regelfall im Steuerrecht geworden. Vgl.etwa BVerfGE 19, 1o1, 114; F.Klein, aaO. (Anm.3) spricht von einer "bewußten Ungleichbehandlung"

41) RStBl.1935, 81,84; dazu A.Spitaler, AG 1957, 25, 26; vgl. oben § 1 III

42) Also die Vermeidung der DB von ausgeschütteten Dividenden

eine Grenzziehung. Überschaubarkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse hängt (wenn überhaupt) davon ab, daß die Unternehmenverknüpfung gerade in Form von Beteiligungen stattfindet. Sie hängt dagegen nicht von der relativen Größe der Beteiligung ab: Eine 5%-Beteiligung ist nicht weniger durchschaubar als eine 4o%-Beteiligung.
Das Ziel "Förderung transparenter Unternehmensverhältnisse" kann daher nur die Steuerfreiheit von Dividendengewinnen überhaupt rechtfertigen, nicht dagegen eine Grenzziehung und damit Ungleichbehandlung innerhalb der Dividendengewinne.

bb) Einflußmöglichkeit der inländischen OG auf die Beteiligungsgesellschaft?

Der Inhaber einer hohen Beteiligung, wie sie die Schachtel (oder u.U. auch eine 15-2o%ige Beteiligung) darstellt, besitzt mit Sicherheit einen erheblichen Einfluß auf die Beteiligungsgesellschaft. Für den Fall des Fehlens anderer wesentlicher Beteiligungen kann dieser Einfluß sogar dominierend werden, auf jeden Fall aber ist er negativ in dem Sinn, daß gegen den Willen des Inhabers einer starken Beteiligung (sei es aus rechtlichen Gründen, z.B. der Sperrminorität, sei es rein faktisch) in aller Regel keine wesentlichen Entscheidungen fallen werden.
Einflußnahme der inländischen OG auf die ausländische UG ist also bei qualifizierter Beteiligung möglich und einfacher als bei geringerer Beteiligung. Kann dies ein sachlicher Grund für die Grenzziehung sein?
Möglichkeit der Einflußnahme ist kein Selbstzweck. Sie kann daher nur als sachlicher Grund anerkannt werden, wenn die damit verfolgten Ziele ihrerseits sachliche Gründe darstellen. Als solche Ziele kommen in Betracht:

aaa) Optimale Interessenwahrung der inländischen OG bei hoher Beteiligungsquote. Der Schluß von hohem Einflußgrad auf optimale Interessenwahrung drängt sich auf, ist jedoch vordergründig. Häufig mag er zutreffen. Jedoch ist ebenfalls typisch, daß mit hoher Beteiligungsquote genau das Gegenteil optimaler Interessenwahrnehmung bewirkt werden kann. Wenn die OG den mit der Gründung der ausländischen UG verfolgten Zweck nur mit Hilfe von mehr als 3 ebenso starken Partnern wie sie selbst erreichen kann[43], so steht dieser Gründung das deutsche Steuerrecht hemmend entgegen: Bei mehr als vier gleich starken Gesellschaften muß die Beteiligungsquote unter 25% sinken, Dividendengewinne wären nicht mehr steuerfrei: Die Grenzziehung steht dann einer optimalen Interessenverfolgung entgegen[44]. Das Beispiel zeigt: Optimierung der Interessenwahrung ist nicht auf eine bestimmte Beteiligungsquote typisierbar. Vielmehr variiert die optimale Beteiligungsquote je nach Zweck der ausländischen Beteiligungsgesellschaft und davon abhängender Anzahl der Gesellschafter.
Optimale Interessenwahrnehmung kann somit nicht als Rechtfertigungsgrund der Grenzziehung angesehen werden.
bbb) Dasselbe gilt für die Wirtschaftlichkeit einer Beteiligung. Diese ist nämlich nicht vom relativen Wert der Beteiligung (der Quote) abhängig, sondern von deren absolutem Wert. Mit der steigenden Möglichkeit der Einflußnahme auf Entscheidungen der UG sind daher keine als sachliche Gründe für eine Ungleichbehandlung anzuerkennende Konsequenzen verknüpft. Insbesondere liegt der

---

43) Etwa weil deren Know-how (Patente!) oder Finanzkraft eingebracht werden müssen.
44) So auch K.Kuhn, FR 1976, 337, 341

durch die Grenzziehung auf die OG ausgeübte Druck zur wesentlichen Beteiligung nicht typischerweise im wirtschaftlichen Interesse der OG. Ordnungspolitische Zielsetzungen können demnach die durch die Grenze zwischen befreiten und nicht befreiten Dividendeneinkünften bewirkte Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen.

c) Geringe Belastung der Betroffenen?
Der BFH sagt[45] zur Frage eines Verstoßes des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs gegen Art.3 GG, die 25%-Grenze beruhe auf sachlichen Erwägungen[46], da in den Fällen einer stärkeren Beteiligung "die mehrfache Besteuerung besonder einschneidend" sei, sich also stärker auswirke als bei prozentual niedrigeren Beteiligungen. Diese Argumentation, die wohl die für die Grenzziehung maßgebliche überhaupt sein dürfte[47], ist nicht schlüssig. Entscheidend für den Umfang der Doppelbelastung bzw. -besteuerung kann nicht die prozentuale Höhe der Beteiligung sein, da hiervon die Besteuerung nicht abhängt. Entscheidend für den Steuertatbestand ist vielmehr (bei der KSt) der absolute Wert der bezogenen Dividenden. Nur hieran knüpft der Steuertatbestand die Rechtsfolge Steuer.
Diese Überlegung läßt sich an einem Beispiel einfach darstellen: Die X-AG empfängt von der 1oo-prozentigen Tochtergesellschaft Y im Staat A, zu dem ein DBA mit iSP besteht, DM 1oo.ooo Dividenden. Von der Gesellschaft Z, ebenfalls im Staat A, an der sie zu 2% beteiligt ist, bekommt die X-AG ebenfalls DM 1oo.ooo Dividendenausschüttung. Nach geltendem Recht ist bei der X-AG nur die Ausschüttung der Y steuerfrei, nicht dagegen die der Z,

---

45) Urteil vom 23.7.1965, BStBl.III 637, 638
46) Dieser Ausdruck steht gleichbedeutend neben dem "zureichenden (Rechtfertigungs-)Grund" im oben II 4 erläuterten Sinn.
47) Auch K.Kuhn, FR 1976, 337,341, sieht in der "ökonomischen Belastung" (lies: höherer Beteiligungen) die Gründe für die 25%-Quote

obwohl hier die Doppelbesteuerung in genau dem Umfang eintritt, wie sie für die Dividenden der Y einträte, wenn auch diese im Inland versteuert werden müßten. Entscheidend für den Umfang der Doppelbesteuerung ist also nicht der prozentuale Wert der Beteiligung, sondern die absolute Höhe der zufließenden Dividenden. Die Argumentationsweise des BFH zur Rechtfertigung der Grenzziehung kann daher nicht anerkannt werden.

Ein naheliegender Einwand ist hier zu behandeln, nämlich das Argument, die Finanzverwaltung wäre überlastet, wenn jeglicher ausländische Dividendengewinn steuerfrei wäre, da dann u.U. die Frage der Steuerfreiheit für zahlreiche sehr geringwertige Dividenden geprüft werden müßte, wodurch sich der Aufwand außer Verhältnis zum Nutzen stellen würde, kurz: man müsse Bagatellfälle vernachlässigen können.

Abgesehen davon, daß danach die prozentuale Grenzziehung bei wesentlich weniger als einem Viertel anzusetzen wäre, könnte dieser Argumentation im Grunde gefolgt werden. Ihre Konsequenz müßte aber eine absolute Grenzziehung sein (die sich am absoluten Wert der empfangenen Dividenden orientieren müßte), da nur eine solche in der Lage ist, Bagatellfälle von Nicht-Bagatellfällen zu scheiden[48]. Die relative (Prozent-) Grenze[49] leistet eine derartige Trennung nicht, ist also auch unter dem an sich durchaus zu-

---

48) Dieser Idee folgt z.B. die Schweiz, indem sie alternative Grenzen von entweder 10% Beteiligungsquote oder 2 Mio. SFr. Steuerwert der Beteiligung setzt. Vgl. § 5, 3

49) Wohlgemerkt: Jede nur relative Grenze, nicht nur die des geltenden Rechts

lässigen Gesichtspunkt der Ausscheidung von Bagatellfällen sachwidrig.

d) Der "Vergleich" mit dem nSP - die Orientierung des iSP an der 25%-Grenze des nSP

aa) Historisch einziger Grund für die Grenzziehung und hier wiederum zur 25%-Grenze bei der Freistellung ausländischer Dividenden ist die Tatsache, daß das nSP ebenfalls dieser Grenzziehung folgte.
Das iSP wurde ausnahmslos als Erweiterung des nSP aufgefaßt; konsequenterweise wurde die Grenzziehung bei dieser "Erweiterung" übernommen: "In Anlehnung an das inländische Schachtelprivileg verlangen nämlich die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen eine Mindestbeteiligung von 25%"[5o].
Demselben Verständnis folgten und folgen die Gesetzgebungsorgane, wie etwa in der Denkschrift zum DBA Indien[51]: "Die Bundesrepublik (dehnt) in dem Abkommen das für inländische Beteiligungen geltende Schachtelprivileg auf Beteiligungen an indischen Tochtergesellschaften aus".
Ähnlich argumentieren Bundestag und Bundesrat in ihren Stellungnahmen zum Richtlinienentwurf der EG-Kommission eines europäischen Schachtelprivilegs[52], wenn sie die dort vorgeschlagene Grenze von 2o%[53] nicht akzeptieren, sondern die 25%-Grenze fordern mit der Begründung: Eine 2o%-

---

5o) H.Debatin, DStZ 1969, 146, 15o
51) BT-Ds 3/1615
52) Vgl. § 1, Anm.48
53) Die einen Kompromiß zwischen den unterschiedlichen Regelungen der Gemeinschaft (von O-25%) darstellt

Grenze im EG-Bereich gewähre deutschen Obergesellschaften bei internationalen Verflechtungen eine größere Vergünstigung als im nationalen Bereich[54].

bb) Kritik

M.E. stand bereits der Ausgangspunkt dieser Argumentation, nämlich das nSP des § 9 KStG a.F. mit seiner 25%-Grenze, auf recht tönernen Füßen.

aaa) Schon ein internationaler Vergleich ergibt keine Einigkeit: Zwischen null und 25% sind zahlreiche Variationen der Beteiligungsgrenze zu finden[55], was J.van Hoorn jr. zu der Bemerkung veranlaßt, im internationalen Vergleich "scheint eine Mindestbeteiligung daher kaum ein Wesensmerkmal (des Schachtelprivilegs, H.L.) zu sein"[56].

bbb) Eine nicht zu unterschätzende Rolle[57] dürfte das Aktienrecht gespielt haben, dessen Sperrminoritäten[58] ebenfalls eine 25%-Beteiligung voraussetzen.

Daß das Aktienrecht aber keinen berechtigten Einfluß auf die Festlegung einer 25%-Grenze beim nSP ausüben durfte, zeigt bereits eine einfache Überlegung bei der Betrachtung der Rechtsentwicklung. Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren machte das nSP gegenstandslos[59];

---

54) BT-Ds 6/1344 S.5 r.Sp. Nr.7; BR-Ds 55/1/69, S.3 Nr.2a unter 1 und S.4 Nr.4a mit den jeweils zugehörigen Begründungen

55) Dazu oben § 5, 3

56) Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, Heft 8, 1962, S.87, 89 f

57) Subjektiv aus der Sicht des damaligen Gesetzgebers

58) Vgl. §§ 52 V 1, 182 I 1, 193 I 1, 2o2 II 2, 2o7 II AktG

59) F. Salditt, AWD 1971, 394

bzgl. der Körperschaftsteuer bedeutet es für das alte System eine Senkung der Beteiligungsquote auf eine Einheit. An den Sperrminoritäten des Aktienrechts hat aber auch die Einführung des Anrechnungsverfahrens zu Recht nichts geändert. Daraus ergibt sich, daß nSP-Beteiligungsgrenze und Sperrminoritäten nicht aufeinander einwirkten[60].

ccc) Diejenigen Stimmen der Literatur, die nach Gründen für die Grenze des nSP suchten, haben keine Antworten gefunden[61]. Neben dem bereits erwähnten J. van Hoorn jr. erkannte etwa W. Mersmann[62] an, daß "der Gedanke, die Mehrfachbesteuerung bei der KSt auszuschließen, theoretisch auch auf kleinere Beteiligungen erstreckt werden (könnte)". G. Rose[63] fand keine Antwort auf die Frage, "was (dazu) berechtigt, einen Beteiligungsertrag von 1oo.ooo DM, den eine Kapitalgesellschaft etwa aus einer 5o%igen Beteiligung an einer kleinen GmbH erzielt, von den Doppelbelastungen im Kapitalgesellschaftsbereich auszunehmen, nicht aber den Beteiligungsertrag genau gleicher Höhe, der aus einer nur wenige v.H. des Grundkapitals ausmachenden Beteiligung an einer großen Publikumsgesellschaft resultiert". Rose kommt zu dem Ergebnis, daß die Grenzziehung nicht nur nicht zwingend, sondern ohne sachlichen

---

6o) Im Ergebnis ähnlich H.J.Hermann, AG 1973, 37, 46; K. Kuhn, FR 1976, 337, 341

61) Es sei nochmals darauf hingewiesen, daß diese Überlegungen die Berechtigung der 25%-Grenze des nSP im alten KSt-System betreffen.

62) StbJb 1963/64, 53, 71

63) StbJb 1965/66, 245, 275 f

Grund sei[64]: "Einfach deshalb am Erfordernis der 25%igen Beteiligung ... nicht zu rütteln, weil dieses Erfordernis schon lange Zeit besteht, kann nicht erlaubt sein."[65]
Es zeigt sich somit, daß schon für die 25%-Grenze des nSP, so alt sie war, so wenig Rechtfertigungsgründe bestanden. Schon der Ausgangspunkt der herrschenden Meinung, nämlich die kritiklose Anerkennung der Grenzziehung beim nSP, kann daher nicht akzeptiert werden.

cc) Kein "Vergleich" zwischen nSP und iSP
Neben dem Ausgangspunkt der hM muß aber auch ihre wie selbstverständliche Übernahme der nSP-Regelung für das iSP kritisiert werden.
aaa) Allgemein
Die Sachgerechtigkeit dieser Argumentationsweise, nämlich die rechtliche Behandlung internationaler Gesellschaftsverflechtungen nach dem Vorbild nationaler Verflechtungen, wurde m.E. erstmals von H.H. Jakobs[66] in Frage gestellt: "Es ist jedenfalls versäumt worden, die Frage zu stellen, ob die Verwirklichung des Organschaftsgedankens im Falle eines grenzüberschreitenden Organschaftsverhältnisses nicht anders erfolgen muß, als sie es bei rein innerstaatlichen Verhältnissen möglich ist und sachgerecht sein mag".
Eher rechtspolitisch, aber auf derselben Überlegung basierend, meint A.J. Rädler[67]: "M.E. ist ein Zielkonflikt festzustellen, wenn man auf der

---

64) Für den insoweit vergleichbaren Fall des Schachtelprivilegs der Gewerbesteuer findet A.J. Rädler, FR 197o, 29, 31, Anm.1o, ebenfalls "keine überzeugende Begründung".
65) aaO., S.276
66) StuW 197o, Sp. 596, 599
67) FS Barth, 1971, S.143, 165

einen Seite versucht, die Wettbewerbsunterschiede, die sich auf Grund der für das Auslandsgeschäft zu wählenden besonderen Rechtsform ergeben, steuerlich auszuschalten, andererseits aber dies wiederum durch Bindung an die im Inland bekannten Steuerbestimmungen zu lösen versucht".

bbb) nSP und iSP

In der Tat ist im unterschiedlichen Wirkungsbereich von nSP (Inland) und iSP (Ausland) der Ansatzpunkt für die Beantwortung der Frage zu suchen, ob die Grenzziehung des iSP durch den Gedanken der Übernahme der nSP-Regelung gerechtfertigt werden kann.

Oben § 8 II wurde festgestellt, daß das iSP im Verhältnis zum nSP sowohl ein eigenes tatbestandsmäßiges Verständnis verlangt als auch eine andere steuerliche Funktion erfüllt: Während das nSP Bereichsausnahme war, stellt das iSP eine Steuerbefreiung dar; das nSP vermied die (innerstaatliche) Doppelbelastung, das iSP die (internationale) Doppelbesteuerung. Vor allem die unterschiedliche Funktion zeigt, daß nSP und iSP (trotz tatbestandsmäßig ähnlicher Ausgestaltung) zweierlei Funktionssystemen zuzuordnen sind bzw. waren, mithin als zwei verschiedene Rechtsinstitute verstanden werden müssen, innerhalb deren der Schluß vom einen aufs andere unzulässig ist. Die tatbestandsmäßige Ausgestaltung des einen indiziert daher nicht dieselbe Ausgestaltung beim anderen. NSP und iSP sind daher nicht vergleichbar in dem Sinn, daß das iSP dem nSP (mit der 25%-Grenze) nachzubilden war. Die 25%-Grenze beim iSP läßt sich also nicht mit der entsprechenden Grenze beim nSP rechtfertigen. Der vermeintliche Vergleich des iSP mit dem nSP ist unzulässig.

Auch die Unabhängigkeit des iSP von der Ausgestaltung des nSP wurde vom Gesetzgeber selbst - entgegen seinen früheren Behauptungen[68] - auf einfache Weise bewiesen. Im Anrechnungsverfahren wird die innerstaatliche Doppelbelastung für jede Beteiligung vermieden, das nSP ist gegenstandslos. Keinerlei zwingende Auswirkungen ergeben sich aber hieraus auf die Besteuerung von Einkünften aus zwischenstaatlichen Beteiligungen. Unverändert geblieben sind sämtliche iSP-Vorschriften[69]. Die beinahe ehern zu nennende einheitliche 25%-Grenze hat sich somit über Nacht im innerstaatlichen Bereich aufgelöst, ohne daß dies international-steuerliche Konsequenzen gezeigt hätte. Damit ist das Fehlen einer Notwendigkeit gleicher Tatbestandsvoraussetzungen für iSP und nSP bzgl. der Beteiligungsquote mehr als deutlich sichtbar geworden.
Schon aus der Tatsache, daß die iA-Beteiligungsquote beinahe auf 1o% gesenkt worden wäre, ergibt sich: Es gibt schon innerhalb der Vorschriften gegen die DB keine "Vergleichbarkeit" im Sinn von notwendigerweise derselben Beteiligungsgrenze. Erst recht keine Vergleichbarkeit kann dann aber zwischen den Rechtsinstituten bestehen, die einerseits Doppelbesteuerung, andererseits Doppelbelastung vermeiden bzw. vermieden. Die Voraussetzungen der Tatbestände zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind also von denen zur Vermeidung der Doppelbelastung unabhängig. Der - historische- Schluß, die 25%-Quote

---

68) Vgl. Anm.51, 52, 54
69) Fast wäre auch noch innerhalb der Vorschriften gegen die DB eine Zweiteilung eingetreten. Noch BT-Ds 7/147o sah für die iA eine Senkung der Beteiligungsquote auf 1o% vor (§ 29 III des Entwurfs); dazu H.Vogel, DB 1975, 756, 758

des iSP sei aus der Existenz dieser Quote beim nSP zu rechtfertigen, ist daher falsch.

Im übrigen hätte bei konsequenter Durchführung der Meinung, die die innerstaatliche Regelung auf zwischenstaatliche Beteiligungen "ausdehnte", im Zuge des Anrechnungsverfahrens auch die 25%-Grenze des iSP fallen müssen. Dies ist aber, offenbar aus wohlerwogenen Gründen, nicht geschehen.

e) Ergebnis

Auch der letzte Gesichtspunkt, die "Anlehnung" des iSP an das nSP, reicht somit als sachlich rechtfertigende Wertungsdifferenzierung für die Ungleichbehandlung von befreiten und nicht befreiten Dividenden nicht aus. Vielmehr ist die Tatsache, daß der Gesetzgeber bei der steuerlichen Behandlung von Auslandsdividenden allein deshalb eine Grenze gezogen hat, weil dies bei Inlandsdividenden auch schon so war, das Ergebnis einer falschen Gleichsetzung, mithin eine sachwidrige Wertung, und kann als Rechtfertigung dieser Grenzziehung nicht anerkannt werden. Das iSP kann den sachlichen Grund für seine Differenzierung also auch nicht durch eine "Anlehnung" an das ehemalige nSP, sondern muß ihn aus sich selbst heraus suchen. Wie sich aus der Untersuchung oben a-c ergeben hat, besteht ein solch eigenständiger Rechtfertigungsgrund jedoch nicht. Die Aufspaltung ausländischer Dividendengewinne aus ein und demselben Land, zu dem ein DBA besteht, in steuerfreie und nicht steuerbefreite Dividenden (25%-Grenze der iSP) ist somit gleichheitssatz- und verfassungswidrig[7o].

7o) Das Ergebnis ist, daß DBA, wenn sie Dividendengewinne steuerfrei belassen wollen, dies für sämtliche Beteiligungen festlegen müssen. Es deckt sich daher letztlich wieder mit der innerstaatlichen Regelung des KStG 1977

Vierter Teil

Anhang: Rechtspolitische Überlegungen

Einleitung

Würde die Arbeit hier enden, der nun folgende "ausblickende" Teil würde wohl selten vermißt. Es genügt jedoch m.E. nicht, lediglich de lege lata Stellung zu beziehen. Steuerrecht bedeutet häufig genug Steuerrechtspolitik - ohne mindestens einen Anriß der sich de lege ferenda stellenden Probleme wäre nur Unvollständiges geleistet. Über die Feststellung rechtspolitischer Implikationen hinaus - wie oben § 7 IV - richtet sich der nun folgende Teil in erster Linie an den Gesetzgeber.

Es gilt zunächst, die Aufmerksamkeit auf eine offenbar wenig beachtete Lücke zu richten. Die Tatsache, daß kein unilaterales iSP gewährt wird, ist in ihrer steuerlichen Wirkung verhältnismäßig einfach weitgehend zu umgehen. Mit bestimmten Gesellschaftsverflechtungen kann der inländische Steuerpflichtige beinahe dieselben Wirkungen erreichen,wie sie bei Existenz eines unilateralen iSP bestünden; dazu unten I.

Dem Gesetzgeber und der Exekutive liegt nach wie vor der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zum europäischen Schachtelprivileg[1] vor; dazu unten II. Schließlich und hauptsächlich gilt die Stellungnahme den rechtspolitisch nach wie vor umstrittensten Fragen im Zusammenhang mit dem iSP: Ist ein unilaterales iSP dem bilateralen vorzuziehen und, noch genereller, ist die indirekte Anrechnung dem iSP vorzuziehen (dazu unten III)?

---

1) Vgl. § 1 VIII

Sämtliche dieser Fragen stellen sich auch, wenn von einer Beseitigung der gleichheitssatzwidrigen 25%-Grenze ausgegangen wird. Auf diese ist somit im Rahmen der rechtspolitischen Überlegungen nicht mehr gesondert einzugehen.

I. Beseitigung von "Ausweichmöglichkeiten" - Umgehung der Versagung eines unilateralen iSP

1. Das Problem

Die Tatsache, daß das iSP nur jeweils bilateral gewährt wird und als einzige unilaterale Maßnahme gegen die DB auf Dividenden die Möglichkeit indirekter Anrechnung besteht, läßt den Steuerpflichtigen naturgemäß nach Ausweichmöglichkeiten suchen, also Wegen, wie die steuerlichen Wirkungen eines unilateralen iSP ganz oder zumindest möglichst weitgehend zu erreichen sind. Schließlich ist es oftmals nicht zu umgehen, Beteiligungsgesellschaften auch in Staaten zu haben, zu denen kein DBA-iSP besteht.. Obwohl der Umfang der Besteuerung nicht unbedingt als ausschlaggebendes Moment für die Wahl des Investitionsstaats angesehen werden kann[2], ist die Obergesellschaft daran interessiert, die auf die Gewinnausschüttungen entfallenden Dividenden auch solcher Beteiligungsgesellschaften möglichst gering zu halten bzw. eine Doppelbesteuerung im Endeffekt möglichst zu vermeiden. Die OG wird also nach Wegen suchen, durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung ihrer Unter-

---

2) Der Rang der Besteuerung unter den Bestimmungsfaktoren für Investitionen ist ungeklärt; vgl. L.Fischer/P.Warnecke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.169

gesellschaften bzw. deren Verhältnis zueinander, den Effekt (vollständig oder möglichst weitgehend) zu erreichen, den ein iSP bewirken würde. Kann die Nichtgewährung eines unilateralen iSP unter Ausnutzung der bestehenden DBA-iSP "umgangen" werden?

2. Voraussetzungen

Als Schema eines diesem Ziel dienenden Unternehmensaufbaus bietet sich an: Die Muttergesellschaft in der BRD hat eine Tochtergesellschaft im Land A, zu dem ein DBA-iSP besteht. Das Land A seinerseits gewährt ein unilaterales iSP. Von der Enkelgesellschaft im Land X, zu dem von der BRD aus kein iSP besteht, werden Gewinne nicht direkt an die deutsche Muttergesellschaft, sondern auf dem Umweg über die Tochtergesellschaft im Land A ausgeschüttet[3]. An Beispielen soll gezeigt werden, daß die entstehende Steuerbelastung nur unwesentlich größer ist,als wenn die BRD ein unilaterales iSP gewähren würde. Besondere Voraussetzungen müssen aber an das Land A gestellt werden[4]:

-bilaterales iSP der BRD zum Land A
-dessen Gültigkeit auch für wirtschaftlich nicht aktive Tätigkeit der Tochtergesellschaft
-möglichst geringe Quellensteuer für Ausschüttungen von A nach BRD
-unilaterales iSP des Landes A

Diese Voraussetzungen werden am besten erfüllt von den Niederlanden[5]:

---

3) Das Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S.58o f spricht davon, daß "viele deutsche Unternehmen", in einem DBA-Land, das seinerseits das Schachtelprivileg auch für Auslandsbeteiligungen zugesteht, Holdinggesellschaften errichtet hätten.

4) Vgl. H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.73

5) Vgl. Vogel, aaO., S.86 f

-Es besteht ein bilaterales iSP zu den Niederlanden, das keine Aktivitätsklausel enthält[6], Art. 2o II iVm Art. 13 IV DBA Niederlande vom 15.6.1959;
-Die Quellensteuer auf von den Niederlanden in die Bundesrepublik ausgeschütteten Dividenden darf maximal 1o% betragen, Art. 13 II.IV DBA;
-Die Niederlande gewähren ein unilaterales iSP[7];
-Dieses iSP gilt auch für Holdinggesellschaften[8].

Wie sich zeigen wird, sind die Niederlande für derartige "Drittstaatenoperationen" ein besonders geeignetes Land[9].

An Hand von drei Beispielen wird im folgenden gezeigt, daß die Körperschaftsteuerbelastung[1o] im oben skizzierten Modell nur geringfügig höher liegt als bei Bestehen eines unilateralen iSP der Bundesrepublik.

Folgende Ausgangsdaten sollen angenommen werden:
Die Muttergesellschaft (MuG) hat ihren Sitz in der BRD;
Die Tochtergesellschaft (ToG) hat ihren Sitz in den Niederlanden;
Die Enkelgesellschaft (EnG) hat ihren Sitz im beliebigen Land X;
Beteiligungsquoten: jeweils 1oo%.
EnG schüttet 1oo netto Dividende aus[11].

---

6) § 2 I 1 k
7) Dazu § 5 I 1
8) L. Hintzen, DB 1975, 223, 226
9) Hintzen, aaO., S.223
1o) Wozu wegen ihrer Wirkung auch hier die Quellensteuer auf die Dividenden gerechnet werden soll
11) Nicht von Interesse ist die Quellenbesteuerung im Land X, da diese keinen Einfluß auf die Frage hat, ob an die MuG direkt oder indirekt über die ToG ausgeschüttet werden soll

Fall 1: EnG schüttet direkt an MuG aus; zum Land X besteht ein iSP		
Ausschüttung EnG		1oo
Steuer MuG: o, da iSP	./.	o
Der MuG verbleiben		1oo

Fall 2: Derselbe (direkte) Weg der Ausschüttung; es besteht jedoch kein iSP zwischen BRD und X		
Ausschüttung EnG / Vereinnahmung durch MuG		1oo
Körperschaftsteuer MuG	./.	56
Anrechenbare Steuer (§ 26 II KStG 1977) +		X[12]
Der MuG verbleiben		44 + X

Fall 3: Kein iSP zwischen BRD und X; Ausschüttung aber von EnG zunächst an ToG und erst dann an MuG		
Ausschüttung EnG=Vereinnahmung durch ToG (in NL)		1oo
Steuer ToG in NL: keine[13], da unilater. iSP.	./.	o
Ausschüttung brutto ToG (NL) an MuG (BRD)		1oo
Quellensteuer in NL (Art.13 IV DBA)	./.	1o
Vereinnahmung durch MuG (BRD)		9o
Steuer MuG: keine, da iSP	./.	o
Für die MuG verbleiben		9o

12) Der anrechenbare Betrag bleibt offen, da er von der Höhe der Besteuerung der EnG im Land A abhängt. Er richtet sich nach dem Verhältnis der Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft (§ 26 II 3 KStG 1977). Je geringer die Besteuerung im Land A, desto höher der im Inland zu zahlende Steuerbetrag.

13) Als unterstützender Effekt wirkt die Tatsache, daß in den Niederlanden Kapitalgesellschaften weder der Gewerbesteuer noch der Vermögensteuer unterliegen; Hintzen, aaO., S.227; ders., GmbH-Rdsch. 1976, 112, 113

Der Vergleich der Beispiele zeigt: Im Fall 3 (Ausschüttung auf dem Umweg über die Niederlande) wird fast dasselbe Ergebnis erreicht, als wenn zum Staat X ein iSP bestünde (Fall 1). Der Unterschied resultiert lediglich aus der Quellensteuer der Niederlande.
In allen Fällen des Beispiels 2, in denen der anrechenbare Steuerbetrag 46% der Dividendensumme unterschreitet, bedeutet ein Unternehmensaufbau wie im Fall 3 eine Steuerersparnis, deren Höhe von der Höhe des Anrechnungsbetrages abhängt. Da der Staat X beliebig variabel ist, wird steuerlich annähernd dieselbe Situation erreicht, als ob in der BRD ein unilaterales iSP bestünde. Ich möchte diese Möglichkeit als Umgehung der Nichtgewährung eines unilateralen (deutschen) iSP bezeichnen.

3. Rechtspolitischer Vorschlag

Ein wie soeben (2) skizzierter Unternehmensaufbau bedarf zunächst gewisser finanzieller und vor allem personeller Mittel, die eher im Großunternehmen als im mittleren oder kleinen Unternehmen anzutreffen sind[14]. Hinzu kommt, daß Großunternehmen in der Standortwahl für Neuinvestitionen eben auf Grund der größeren Finanzkraft flexibler sind[15]. Außerdem sind sie auf Grund besserer personeller Ausstattung weit eher in der Lage, die für Auslandsinvestitionen maßgeblichen Steuervorschriften zu "registrieren und zu verarbeiten"[16]. Der Entscheidungsprozeß verläuft in großen Unternehmen rationaler[17], wes-

14) Wobei der jeweilige Grenzverlauf offen bleiben kann
15) H.J. Hermann, AG 1971, 38, 43
16) E. Burger, Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer ..., S.117
17) Hermann, aaO.

halb diese die Umgehungsmöglichkeit auch eher wahrzunehmen in der Lage sind. Das Ergebnis ist ein zusätzlicher Gewinn - und damit Wettbewerbsvorteil - des Auslandsinvestors gegenüber dem "Kleinen", der im Zweifelsfall die Vorteile der Auslandsinvestition schon mangels Kenntnis nicht wahrnimmt[18].

Das Problem der Wettbewerbsverzerrung zugunsten des Informierten und zu entsprechenden Auslandsinvestitionen Fähigen, verbunden mit dem notwendigen Konzernaufbau, läßt sich auf zweierlei Weise lösen.

Entweder der Vorteil wird allen Steuerpflichtigen zugänglich gemacht (notwendig wäre hierfür letztlich ein unilaterales iSP, da sich der Gesetzgeber aber als unilaterale Regelung gegen das iSP und für die iA entschieden hat, scheidet dieser Weg aus), oder aber die Umgehungsmöglichkeit wird beseitigt. Dies wäre durch eine Änderung des DBA Niederlande[19] relativ einfach möglich. Das iSP bedarf[20] einer Aktivitätsklausel; die auf dem Umweg über die Niederlande zur MuG gelangenden Dividenden werden dann wie die direkt ausgeschütteten behandelt. Die Chance zu einer entsprechenden Revision des DBA Niederlande ist gegeben. Nach K-D-D[21] befindet sich das DBA Niederlande im Stadium der Revisionsverhandlungen. Auf die vom

---

18) Burger, aaO., führt auch das Problem der Verständlichkeit von Gesetzen an: "Komplizierte Gesetze erschweren eine gründliche Information und erhöhen die Informationskosten, so daß es nicht weiter verwundern darf, wenn kleine und unerfahrene Firmen auf solche Vergünstigungen kaum reagieren."

19) Und derjenigen DBA, die die oben 1 skizzierte Ausweichmöglichkeit ebenfalls eröffnet; dies gilt vor allem für das DBA Kanada.

20) Wenn man es in den DBA auch nach Einführung der iA überhaupt aufrecht erhalten will

21) Übersicht S.1

Verf. vorgeschlagene Änderung drängt anscheinend auch die deutsche Delegation[22]; der Vorschlag stößt nach Hintzen[23] auf "ein noch offenes Ohr", sollte also unbedingt durchgesetzt werden.

II. Zum europäischen Schachtelprivileg

Form und Methode der gegenseitigen Verknüpfung des sog. europäischen Schachtelprivilegs, des Richtlinienvorschlags der EG-Kommission zur Besteuerung der innerhalb der EG verflochtenen Gesellschaften, wurden bereits angeführt[24]. Hier ist nun der Ort, aus rechtspolitischer Sicht dazu bzw. zu den Maßnahmen Stellung zu nehmen, die aus der Sicht der Bundesrepublik gleichzeitig zu unternehmen wären.

1. Auswirkungen auf Kapitalbewegungen

Die wichtigste Auswirkung des iSP ist die auf die Wettbewerbsbedingungen, letztlich also die in erster Linie davon beeinflußten Kapitalbewegungen.

a) Kapitalexport

Es wurde bereits erwähnt, daß Kapitalexport-neutralität[25] durch das iSP nicht erreicht wird. Bei Thesaurierung der Gewinne durch die OG werden Gewinne aus dem Ausland wegen des dort regelmäßig niedrigeren Steuersatzes[26] letztlich geringer besteuert als inländische Gewinne. Die Differenz wird je nach Umfang gemildert oder sogar ganz beseitigt[27] durch die Dividendensteuer des jeweiligen Landes.

---

22) L. Hintzen, GmbH-Rdsch. 1976, 112, 118
23) DB 1975, 999, 1000
24) § 1 VIII
25) Zum Begriff oben § 7 IV 2 c aa
26) § 7 IV 2 c ff
27) H.J. Hermann, AG 1971, 38, 43: "Kapitalertragsneutralität (ist) bisher noch weitgehend durch die Kapitalertragsteuer gewahrt".

Bei Gewinnausschüttung der OG besteht ebenfalls keine Kapitalexportneutralität. Der sich rechnerisch für die internationale Gesellschaft ergebende Nachteil aufgrund der fehlenden Anrechnungsmöglichkeit beim Anteilseigner dürfte jedoch als in der Praxis nicht erheblich zu bezeichnen sein[28].
Die Konzernbesteuerungsrichtlinie nun will die Kapitalertragsteuern entfallen lassen. Für thesaurierende Obergesellschaften würde dies eine erhebliche Vergrößerung des bisher bereits wahrgenommenen Vorteils mit sich bringen[29].
Bei Weiterausschüttung der Dividendeneinkünfte durch die OG wäre die Wirkung wiederum differenziert, nämlich je nach Verhältnis der einbehaltenen zu den ausgeschütteten Gewinnen. Zumindest für investitionsbedürftige und somit auf Thesaurierung von Gewinnen angewiesene Gesellschaften brächte der Richtlinienentwurf als Schritt weg von Kapitalexportneutralität Vorteile im Vergleich zu nationalen Gesellschaften.

b) Kapitalimport

Dieser Verzicht des Konzernbesteuerungsrichtlinienentwurfs soll ausdrücklich zugunsten von Kapitalimportneutralität[30] in den Ländern mit einheitlichem Körperschaftsteuersatz in Kauf genommen werden. Mit dem Wegfall der Dividendensteuer würde Kapitalimportneutralität sowohl für thesaurierte als auch für ausgeschüttete Gewinne erreicht[31], insoweit also auch Wettbewerbsneutralität.

---

28) Vgl. oben § 7 IV 2 c ff S.128
29) Hermann, aaO., S.42: "Durch die Richtlinie würden (die Steuerlastunterschiede) überhaupt erst bloßgelegt."
30) Zum Begriff oben § 7 IV 2 c bb
31) Hermann, aaO., S.41

Dagegen soll die Bundesrepublik wegen des auch im Anrechnungssystem gespaltenen KSt-Satzes auch weiterhin Dividendensteuer erheben dürfen. Da diese die Differenz zwischen den beiden Steuersätzen nicht ausgleicht, bewirkt das europäische Schachtelprivileg für die Bundesrepublik auch keine Kapitalimportneutralität.

c) Ergebnis

Für die Bundesrepublik brächte der Richtlinienentwurf also weder Kapitalimport- noch -exportneutralität. Gravierend ist m.E. vor allem, daß der Verzicht auf Kapitalexportneutralität die internationalen Steuerbelastungsunterschiede wieder stärker zur Geltung bringen würde. Zwar soll dieser Effekt wegen der angestrebten Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und -sätze nur vorübergehend sein - ein durchaus fragwürdiges Argument, denn auf Grund unterschiedlicher Steuerstrukturen innerhalb der EG-Mitgliedsländer dürfte für die Harmonisierung der Körperschaftsteuer ein noch wesentlich größerer Zeitraum zu veranschlagen sein als etwa für die immerhin schon Jahrzehnte währende Angleichung der Umsatzsteuer. Zumindest muß die Bundesrepublik, sollte der Vorschlag unverändert zur Richtlinie des Rates erhoben werden[32], ihr Augenmerk in erster Linie auf so weit wie möglich verbindliche Vereinbarungen zur Angleichung auch der Körperschaftsteuersätze richten. Die Empfehlung des Neumark-Reports[33], nicht aus-

---

32) J.L. Stolk, Die Behandlung multinationaler Konzerne ..., S.62, hält dies vor allem wegen Differenzen im Zusammenhang mit der Beteiligungsquote und der Behandlung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes für "fragwürdig".

33) Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962, S.66

geschüttete Gewinne in den EG-Ländern möglichst einheitlich zu belasten, sollte von der Bundesrepublik im Zusammenhang mit dem Richtlinienentwurf aktualisiert werden. Jedenfalls wäre die Verwirklichung des europäischen Schachtelprivilegs in der vorgeschlagenen Form ohne gleichzeitige Angleichung der Steuerbelastung ein Schritt in die falsche Richtung.

2. Auswirkungen auf die Unternehmenskonzentration

Bei der Untersuchung der Auswirkungen des europäischen Schachtelprivilegs auf Vorgänge der internationalen Unternehmenskonzentration soll die Senkung der Mindestbeteiligungsquote auf 20% außer Betracht bleiben: Sie würde lediglich graduelle Änderungen bringen. Einen wesentlichen Eingriff in das derzeitige System internationaler Besteuerung würde aber auch in der Frage der Konzentration der Wegfall der Dividendensteuer mit sich bringen. Dies soll im folgenden aufgezeigt werden. Dabei ist vorauszuschicken, daß Gewinne einer Gesellschaft in ihren ausländischen Betriebsstätten auf Grund von DBA-Vorschriften im Staat der Betriebsstätte nicht der Quellensteuer[34] und im Sitzstaat der OG nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Grundlegende Neuregelung des Richtlinienentwurfs ist die Ausdehnung dieses Rechtszustands auf das Verhältnis der OG zu ihrer ausländischen UG. Diese völlige steuerliche Gleichstellung von ausländischer UG mit ausländischer Betriebsstätte ermöglichte für Investitionen eine dezentralisierende Rechtsform, was zu folgenden Einzelerscheinungen führen würde:

---

34) Eine Ausnahme macht Frankreich; so A.J.Rädler, Corporate Taxation in the Common Market, Guides to European Taxation, Amsterdam 1968, Bd.II, France I-B, S.67 zitiert nach Hermann, aaO.S.41

a) Neugründungen

Für ausländische Investitionen, für die die Form der Neugründung einer UG von den tatsächlichen Verhältnissen her gegeben war, konnte die OG schon bisher je nach ihren Absichten zwischen Einrichtung einer UG und einer Betriebsstätte wählen. Der Entwurf würde also an den bisherbereits vorhandenen Alternativen nichts grundsätzliches ändern.

b) Erwerb bestehender Gesellschaften

Eine qualitativ wirkende Änderung würde der Richtlinienentwurf jedoch im Fall des Erwerbs der Anteile ausländischer Gesellschaften mit sich bringen. Insoweit besteht bisher, da ja die ausländische Gesellschaft bereits besteht, keine Wahlmöglichkeit der OG bzgl. der Rechtsform, in der die Investition getätigt werden soll. Das geltende Recht mit seiner Bevorzugung der ausländischen Betriebsstätte übt auf die OG einen steuerlichen Druck aus, die neuerworbene ausländische UG in eine Betriebsstätte umzuwandeln. Dies stößt jedoch auf Schwierigkeiten: Gegen eine Umwandlung sprechen einmal organisatorische Probleme, die sich bei der Umwandlung einer bisher selbständigen Gesellschaft in eine Betriebsstätte zwangsläufig ergeben. Nicht zu unterschätzen ist auch das psychologische[35] Problem[36] des Managements, wenn aus bisherigen

35) Fischer/Warnecke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.178, zählen auch den "persönlichen" Faktor zu den eine Auslandsinvestition bestimmenden Faktoren

36) H.O.Lenel, Ursachen der Konzentration, 2.Aufl., S.43o, meint, daß bei Konzentrationsvorgängen "die Bedeutung der persönlichen Motive oft unterschätzt (wird)" und nennt als Faktoren: Macht- und Sicherheitsstreben, Geltungsbedürfnis. Wie derartige Faktoren die Konzentration fördern, können sie sie umgekehrt auch hemmen, etwa durch den Widerstand der persönlich Betroffenen.

Vorstandsmitgliedern einer Kapitalgesellschaft Direktoren oder Geschäftsführer einer Zweigniederlassung werden. Schließlich und vor allem würde es wirtschaftliche Schwierigkeiten bereiten, unter einem bestimmten Firmennamen eingeführte Produkte ohne weiteres einem neuen Firmennamen zuzuordnen.
Das geltende Recht drängt somit die erwerbswillige OG zu einer wirtschaftlich zweifelhaften Maßnahme. Überwiegen die angeführten Nachteile einer Umwandlung, ist aber andererseits die direkte Errichtung einer Betriebsstätte aus was immer für Gründen ebenfalls nicht opportun, so ist denkbar, daß die vorgesehene Investition gänzlich unterbleibt. In einem derartigen Falle würde die vom Entwurf vorgesehene Gleichstellung von ausländischer Betriebsstätte und UG den bisher bestehenden steuerlichen Druck zur Umwandlung der UG in eine Betriebsstätte beseitigen, einer entsprechenden Investition stünden somit die beschriebenen Hindernisse nicht mehr im Wege. Investitionen in Form des Erwerbs ausländischer Tochtergesellschaften würden vom Entwurf somit erleichtert, die entsprechende Form der Konzentration gefördert[37].

---

37) Im Ergebnis unklar Hermann, aaO., S.41, der einmal den Vorschlag als "gezielte steuerpolitische Maßnahme zur Förderung der Konzentration europäischer Unternehmen" bezeichnet (l.Sp.), zum anderen aber (r.Sp.) die Gleichstellung der Tochtergesellschaften mit den Betriebsstätten nicht als eine die grenzüberschreitende Konzentration fördernde oder begünstigende Maßnahme ansieht

III. Würdigung der rechtspolitischen Alternativen

Wenn abschließend die Frage gestellt werden soll, ob das iSP der ihm gestellten Aufgabe - Bekämpfung der DB - in ausreichendem Maß nachkommt oder ob seine einzige Alternative, die indirekte Anrechnung (iA), sich als besseres Mittel anbietet, so soll zunächst als Vorfrage, eine Stufe zuvor, dazu Stellung genommen werden, welcher der Formen des iSP der Vorzug zu geben ist. Auf dieser Stufe bewegt sich die Diskussion zwischen den Alternativen bilaterales iSP der DBA einerseits und unilaterales iSP des Außensteuerrechts andererseits.

1. Bilaterales oder unilaterales iSP?

a) Unilaterales iSP

Die Stimmen, die seit Jahrzehnten für ein unilaterales iSP plädieren, wurden bereits erwähnt[38]. Aus foldenden zwei Hauptgründen soll es dem bilateralen iSP vorzuziehen sein:

aa) Klare Regelung

E. Burger[39] hat mit Recht darauf hingewiesen, daß eine Steuerbefreiung dann eher von den in Frage kommenden Unternehmen ausgenutzt wird, wenn sie "markant ist und folglich auch einen hohen Publizitätseffekt[4o] hat." Dieser Publizitätseffekt wäre wohl beim unilateralen iSP auf Grund seiner generellen Regelung höher als beim jeweils speziell ausgestalteten bilateralen iSP. Daher würde ein unilaterales iSP in stärkerem Umfang nicht nur von großen[41], sondern auch von kleineren Unternehmen genutzt.

---

38) Oben § 2 Anm.34
39) Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer..., S.117
4o) Hervorhebg.i.Orig.
41) Die Steuervorteile mit geringerem "Publizitätseffekt" werden eher von größeren Unternehmen wahrgenommen, Fischer/Warnecke, S.171

bb) Vermeidung von Zufälligkeiten durch Gleichmäßigkeit

Unter diesem Stichwort wird verstanden, daß das unilaterale iSP es nicht von der "Zufälligkeit" der Existenz eines DBA abhängig macht, ob die DB auf Dividenden vermieden wird[42]. Vielmehr bewirke das unilaterale iSP eine gewisse Gleichbehandlung der ausländischen Schachteldividenden[43]. Ich halte dieses Argument nur für teilweise schlüssig. Es läßt nämlich unberücksichtigt, daß die ausländischen Schachteldividenden in verschieden starkem Umfang steuerlich (vor-)belastet sind[44]. Ein einheitliches Bedürfnis nach Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht nicht. Vielmehr schreibt eine formal einheitliche Steuerbefreiung die unterschiedlichen Steuerbelastungen des Auslands fort, bewirkt also letztlich gerade Ungleichbehandlung. Zwar geschieht dasselbe in der Regel auch in den geltenden DBA. Im Gegensatz zum unilateralen iSP bieten die DBA jedoch die Möglichkeit, den Besteuerungsumfang im Partnerstaat bei der Ausgestaltung des DBA-iSP zu berücksichtigen[45]. Aus rechtspolitischer Sicht ist daher die Forderung nach mehr Differenzierung der DBA-iSP je nach Höhe der ausländischen Besteuerung zu stellen.

---

42) H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.45

43) So verstehe ich z.B. das Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S.58o f, wenn das unilaterale iSP als Mittel zum Abbau von noch (d.h. außerhalb von DBA) bestehenden Steuerschranken empfohlen wird.

44) Hierauf weist auch C. Bellstedt, Internationale Gesellschaften, S.284, hin

45) Noch weitergehend etwa das DBA Griechenland, wo wegen des Umfangs der griechischen Steuer kein iSP normiert wurde; vgl. Art.XVII Abs.2 Nr.2a aa und b aa; dazu K-D-D, Griechenland, Anm.4 zu Art. XVII

b) Bilaterales iSP

Für die Erscheinungsform des bilateralen iSP sprechen in erster Linie folgende Überlegungen:

aa) Sachgerechtigkeit durch Differenzierung

Der Umfang der Differenzierungsmöglichkeiten in DBA wurde oben § 2 II 3 b aa untersucht. Je differenzierter eine Norm ist, desto eher wird sie der zu regelnden Materie gerecht, es sei denn, sie wird unübersichtlich und unverständlich (vgl. oben a aa).

M.E. mögen DBA zwar z.T. durchaus kompliziert sein, hinsichtlich der Schachteldividenden sind sie es nicht. Auch insoweit kann von der Existenz eines ausreichenden "Publizitätseffekts"[46] ausgegangen werden, wenn auch nicht ganz in dem Umfang, in dem ihn ein unilaterales iSP für sich in Anspruch nehmen könnte. Immerhin erscheinen tabellarische Übersichten[47], genügend sonstige informierende Literatur, die Vertragstexte sind zusammengefaßt und mit Kommentierung zu erwerben. Insgesamt gesehen sind somit unterschiedliche Ausgestaltung und die Differenzierungsmöglichkeiten der DBA als Vorteil zu werten. Sie bedürfen allerdings noch konsequenterer Verwirklichung.

bb) Vermeidung von Zufälligkeiten durch innerstaatlich-bilaterales iSP

Daß die Praxis, das iSP nur als Teil von DBA zu gewähren, zu Zufälligkeiten führt, wurde oben a bb anerkannt. Ihre Beseitigung durch Abschluß neuer oder Revision bestehender DBA ist nur über längere Zeiträume hinweg möglich[48]. Die Vermeidung von Zufälligkeiten kann aber durch ein zu

---

46) Burger, aaO. (Anm. 39)
47) Etwa H.P.Reuter/M.Asseyer, DStR 1971, 335
48) Z.Zt. werden kaum mehr als 5 DBA jährlich abgeschlossen

den notwendigen Differenzierungen fähiges innerstaatlich-bilaterales, also einseitig zu erlassendes, iSP erfolgen.
Einziges Problem hierfür wäre, möglichst exakte Kriterien für die Auswahl der Staaten zu erarbeiten, im Verhältnis zu welchen derartige innerstaatlich-bilaterale iSP zu gewähren wären.
Ohne solche Kriterien wäre die Gefahr neuer Zufälligkeiten zu groß. In Betracht kommen etwa folgende Maßstäbe:
-Wegfall eines bisherigen vertraglichen iSP nach Kündigung des DBA seitens des Vertragspartners;
-Existenz einer wirtschaftlichen "Notwendigkeit" zur Vermeidung der DB, meßbar etwa an dem Wert aller deutschen Beteiligungen an Gesellschaften des jeweiligen Staats,Umfang der Ausschüttungen auf diese Beteiligungen oder Umfang der deutschen Investitionen im betreffenden Staat;
-Notwendigkeit der Unterstützung der wirtschaftlichen Entwicklung gerade des betreffenden Staats, meßbar am Pro-Kopf-Einkommen oder Bruttosozialprodukt.

c) Ergebnis
Streift man die offenbar vorhandene Scheu des Gesetzgebers vor dem innerstaatlich-bilateralen iSP ab, so bietet es als "flankierende Maßnahme" zusammen mit dem vertraglich-bilateralen iSP der DBA den gegenüber dem unilateralen iSP entscheidenden Vorteil der Differenzierungsmöglichkeiten[49].
Andererseits kann durch die Kombination beider Formen der dem DBA anhaftende Makel der Zufälligkeit vermieden werden. Sie stellt daher die

---

49) Diesen verkennt L.Müller, DStR 1975, 3, 15, wenn er "keine ernsthaften Gründe" für das bilaterale iSP zu erkennen vermag.

rechtspolitisch am ehesten befriedigende Lösung bei der Wahl unter den in Frage kommenden Erscheinungsformen des iSP dar. Auf sie sollte verstärkt und nicht nur im Rahmen vorübergehender Notlösungen[5o] hingearbeitet werden.

2. ISP oder indirekte Anrechnung?

Die grundsätzlichen Unterschiede zwischen der vom iSP verkörperten Freistellungsmethode und dem Anrechnungsverfahren bezüglich steuerlicher Funktion und tatbestandsmäßiger Einordnung haben wir bereits kennengelernt[51]. Nunmehr geht es darum, welcher der beiden Methoden zur Begegnung der Doppelbesteuerung aus rechtspolitischer Sicht der Vorzug zu geben ist.
Da die wirtschaftlichen Auswirkungen des iSP eingehend erörtert wurden[52], sollen zunächst noch die Konsequenzen der Anrechnungsmethode[53] skizziert werden.

a) Würdigung der Anrechnungsmethode[54]

aa) Hochschleusung der Steuerbelastung

Der hervorstechendste Effekt der Steueranrechnung ist der der Hochschleusung[55] des ausländischen auf das inländische Steuerniveau. Das

---

5o) Wie nach der Kündigung des DBA Argentinien; dazu § 2, Anm.33
51) Oben § 8 I
52) Oben § 7 IV
53) Für die iA als Sonderfall der Anrechnung gilt im Hinblick auf die wirtschaftlichen Auswirkungen, was über diese selbst zu sagen ist
54) Zum folgenden O.Bühler, Prinzipien, S.194 ff; K.Ebling, Unilaterale Maßnahmen, S.112 ff; K-D-D, Vorbemerkungen Systematischer Teil I 32 ff, III 1o1 ff; H.Vogel, AWD 1958, 42 ff
55) So auch L. Hintzen, DB 1975, 223, 227

Steuerobjekt wird letztlich (mindestens) mit Steuern in Höhe der inländischen Belastung belegt[56].

Das Anrechnungsprinzip bewirkt dadurch, daß die insgesamt zu tragende Steuerlast keine Rücksicht auf die Höhe der Besteuerung im Ursprungsland der Einkünfte nimmt[57], eine gleichmäßige Behandlung aller unbeschränkt Steuerpflichtigen. Es wird also die gesamte Leistungsfähigkeit jedes inländischen Steuerpflichtigen erfaßt[58].

bb) Möglichkeit fiktiver Anrechnung[59]

Der Nachteil dieser Methode ist zunächst, daß durch sie Steuervorteile, die im Ausland gewährt werden, ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Berechtigung durch "kompensierende höhere Steuersätze im Inland annulliert werden"[60].

Das Mittel zur Neutralisierung dieses Nachteils, das zur Möglichkeit der Weitergabe der ausländischen Steuervorteile ins Inland führt, ist die fiktive Steueranrechnung[61]. Dabei fingiert der anrechnende Staat eine bestimmte Höhe der ausländischen (anzurechnenden) Steuer. Mit zunehmender Höhe des fiktiven Anrechnungsbetrags nähert sich diese Methode im wirtschaftlichen Ergebnis[62] dem der Freistellungsmethode an[63].

Die Möglichkeit der fiktiven Anrechnung erlaubt

---

56) Im einzelnen dazu oben § 8 I 5 b
57) Dies tut die Freistellungsmethode des iSP
58) H.Vogel, aaO., S.42
59) Zum folgenden K-D-D, Systematik III 1o6 ff
6o) Burger, aaO., S.136; ähnlich Fischer/Warnecke, Internationale Betriebliche Steuerlehre, S.131
61) Fischer/Warnecke, aaO.; zur fiktiven Steueranrechnung allgemein H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.34 ff
62) Nicht aber in der Methode, weshalb auch für dieses Verfahren der Übersichtlichkeit wegen nicht der Ausdruck iSP verwendet werden sollte; so aber A.J.Rädler, FS Barth, 1971, 143, 153
63) Fischer/Warnecke, S.131

dem anrechnenden Staat somit eine flexible Reaktion auf die unterschiedlichen steuerlichen Verhältnisse der ausländischen Staaten, in denen das Steuerobjekt erstmalig besteuert wurde.

cc) Technisch schwieriges Verfahren

Nur auf den ersten Blick erscheint das Verfahren der iA einfach. Es zeigt sich jedoch rasch, daß in vielen Bereichen seine ungestörte Durchführung von der Erfassung und Bewertung von Tatsachen abhängt, die innerhalb der ausländischen Gesellschaft anfallen, dem deutschen Fiskus somit nicht ohne weiteres zugänglich sind. Die Anrechnung ist technisch nicht einfach durchzuführen[64]. H. Vogel[65] meint, der Gesichtspunkt der schwierigen Durchführung der Anrechnung dürfe "nicht überschätzt" werden. Ähnliche Schwierigkeiten biete auch die Freistellungsmethode. In demselben Sinn äußert sich H. Bachem[66]. Rechtsvergleichend kann dazu gesagt werden, daß die Anrechnungsmethode in den anglo-amerikanischen Staaten seit Jahrzehnten praktiziert wird[67] und offenbar keine unüberwindlichen praktischen Hindernisse aufwirft.

Auf jeden Fall kann den technischen Schwierigkeiten neben zentralisierter (und damit spezialisierter) Behandlung bei den zuständigen Finanzbehörden auf dem Weg begegnet werden, den der Gesetzgeber im Außensteuerreformgesetz[68] ergriffen hat[69]: Einmal bleibt der inländischen

---

64) Dies betont insbes. aus der Sicht des Beraters E.Mayer-Wegelin, BB 1975, 1335
65) Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen, S.26
66) Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode, S.199
67) O.Bühler, Prinzipien, S.193 ff
68) Vom 8.9.1972, BGBl. I 1713
69) Und den auch Bachem, aaO. (Anm.66) empfohlen hatte

Obergesellschaft überlassen, ob sie die iA überhaupt in Anspruch nehmen will; diese wird also nur auf Antrag vorgenommen (§ 26 II 1 KStG 1977). Außerdem findet die Anrechnung nur statt, wenn die inländische Obergesellschaft die entsprechenden Nachweise über Tatsache, die im Bereich der Beteiligungsgesellschaft liegen, erbringt[70]. Dadurch wird sichergestellt, daß sich der verwaltungsmäßige Aufwand in vertretbaren Grenzen hält[71].

b) Rechtspolitische Empfehlung

aa) Berücksichtigung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Für die rechtspolitische Abwägung zwischen iSP und iA kommt m.E. dem Gedanken der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller unbeschränkt Steuerpflichtigen überragende Bedeutung zu[72]. Ziel dieses Grundsatzes ist, unbeschränkt Steuerpflichtige untereinander steuerlich gleich zu behandeln und damit in deren Verhältnis zueinander steuerliche Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.
Auch die Körperschaftsteuer folgt diesem Grundsatz nur, wenn sie das Welteinkommen, also die gesamte Leistungsfähigkeit des unbeschränkt Steuerpflichtigen erfaßt[73]. Wie gezeigt, läßt sich dies nur mit Hilfe der iA verwirklichen. Die iA bewirkt somit Wettbewerbsneutralität der inländischen Obergesellschaften untereinander ohne Rücksicht, ob Untergesellschaften

---

70) W.Lipps, AWD 1972, 105, 109, bezeichnet die Mitwirkungsvorschriften sogar als "nucleus" des AStRG
71) Bachem, aaO.
72) H.Vogel, aaO. (Anm.65), S.23
73) H.Vogel, aaO., S.25

im In- oder Ausland bestehen. Dagegen fehlt es an Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zu ausländischen Gesellschaften, für die aber ebenfalls ein nicht von der Hand zu weisendes Bedürfnis besteht. Ihm kann Rechnung getragen werden, wenn und soweit die ausländische UG ihre Gewinne thesauriert.
Die iA erfüllt daher zunächst die oberste Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller unbeschränkt Steuerpflichtigen, läßt aber andererseits der internationalen Gesellschaft die Möglichkeit offen, durch Thesaurierung der Gewinne der UG ohne steuerliche Nachteile mit ausländischen Gesellschaften konkurrieren zu können. Das iSP ist somit zur Erzielung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit internationaler Gesellschaften mit ihren ausländischen Konkurrenten nicht zwingend geboten.
Demgegenüber verzichtet das iSP generell auf eine inländische Steuer und damit bereits auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger.
Diese Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis der Obergesellschaften zueinander kann nicht dadurch aufgewogen werden, daß das iSP - im Gegensatz zur iA - auf die ausländische UG keinen Druck ausübt, ihre Gewinne zu thesaurieren. Solche Wettbewerbsverzerrung durch das iSP auf "erster Stufe", der der unbeschränkt Steuerpflichtigen, muß m.E. zu einer grundsätzlichen Bevorzugung des Instituts der iA führen.
Ich habe den Eindruck, daß die Erkenntnis an Boden gewinnt, daß das iSP zu weitgehende Vorteile (nämlich völlige Vermeidung der DB statt nur deren Milderung) für den Dividendenempfänger

nach sich zieht[74]. Bachem[75] begründet seine Präferenz der Anrechnungsmethode damit, "daß dem Prinzip der Kapitalexportneutralität stärkeres Gewicht beigemessen werden (soll), da es sowohl dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als auch dem Grundsatz der Verhinderung der Steuerflucht Rechnung trägt."
Auch H. Vogel[76] konzentriert sich auf den Gedanken der Wettbewerbsverzerrung: "... läßt sich eine solche Begünstigung[77] bestimmter Einkünfte auf die Dauer nicht rechtfertigen, weil damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Wohnsitzstaat erheblich verletzt wird und Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen mit und ohne ausländischen Einkünften eintreten müssen .... Es läßt sich m.E. bei der bestehenden Freizügigkeit der internationalen Kapitalbewegungen grundsätzlich nur die Anrechnungsmethode rechtfertigen."

bb) Thesaurierung im Investitionsstaat

Dem iSP wird häufig zugute gehalten, es fördere Investitionen im Ausland und sei daher besonders im Verhältnis zu investitionsbedürftigen Staaten zu gewähren[78].
Bei grundsätzlicher Anerkennung der Richtigkeit dieses Arguments darf jedoch nicht übersehen werden, daß es zwei verschiedene Arten von Investitionen sind, von denen investitionsbedürftige Staaten profitieren. Neben den Erstinvestitionen, die von der OG zu finanzieren sind, stehen die Nachfolgeinvestitionen, die häufig aus

---

74) So z.B. Fischer/Warnecke, S.13o; Reg.-Begr. zu Art.2 AStRG, Beil.1o/72 zu Der Betrieb, S.16 Tz 4o a.E.
75) aaO., S.37
76) aaO., S.25
77) Die Anwendung der Befreiungsmethode, H.L.
78) Vgl. § 7 IV 2 c cc

den von der UG erzielten Gewinnen finanziert werden. Gerade bei Gesellschaften in investitionsbedürftigen Ländern ist die Eigenfinanzierungsquote auf Grund geringer Steuersätze[79] hoch. Die anschließende Re-Investition wird aber nur von der iA, nicht vom iSP gefördert[80]. Vogel[81] hat darauf hingewiesen, daß im Interesse gerade der (investitionsbedürftigen) Entwicklungsländer liege, wenn die Repatriierung erzielter Gewinne nicht allzu sehr steuerlich begünstigt werde. Reinvestierung dieser Gewinne könne für Kapitaleinfuhrländer noch wichtiger als neu zufließendes Kapital sein. Auch unter dem Gesichtspunkt der Förderung ausländischer Investitionen ist das iSP daher zumindest für die erwähnte Konstellation der iA nicht von vornherein vorzuziehen. Vielmehr hängt es von der spezifischen ausländischen Situation ab, ob Erst- oder Folgeinvestitionen besonders förderungswürdig erscheinen.

cc) Flexibilität durch Möglichkeit der fiktiven Anrechnung

Neben dem rechtspolitisch grundsätzlich zu bevorzugenden Zustand gleichmäßiger Besteuerung aller unbeschränkt Steuerpflichtigen kann jederzeit ein wirtschaftspolitisches Bedürfnis bestehen, Dividenden aus bestimmten Staaten ganz von der deutschen Körperschaftsteuer zu befreien[82]. Auch wenn dieses Bedürfnis wahrscheinlich nicht im Verhältnis zu all den Staaten besteht, zu

---

79) Vgl. § 7 Anm.78
80) Vgl. oben aa
81) aaO., S.37
82) Z.B. nach Vogel, aaO., S.25: Zeitlich befristete Anwendung der Befreiungsmethode gegenüber Entwicklungsländern

denen derzeit ein iSP gewährt wird, sollte ihm zumindest grundsätzlich Rechnung getragen werden können.
Die iA erweist sich als hierzu in der Lage.
Die Möglichkeit, zwischen Anrechnung und völliger Befreiung Zwischenstufen festzusetzen, bietet die bereits bekannte Möglichkeit der fiktiven Anrechnung[83.84].
Werden dabei ausländische und inländische Steuer als im Verhältnis 1:1 stehend fingiert, so entfällt im Endeffekt die inländische Steuer, das Ergebnis entspricht also dem der Befreiungsmethode[85]. Auf demselben Weg können aber auch Zwischenstufen erreicht werden, bei denen die DB zwar in stärkerem Umfang als bei der unmittelbaren iA gemildert, letztlich jedoch nicht völlig beseitigt wird.
Es ist hier nicht der Ort, über die Frage zu befinden, wann die fiktive Anrechnung angewendet werden soll[86]. Für die rechtspolitische Abwägung entscheidend ist die Feststellung eines gesetzgeberischen Bedürfnisses hierzu und der Tatsache, daß die Methode der iA in der Lage ist, dieses zu befriedigen.

> Der Gesichtspunkt der Möglichkeit einer flexiblen Reaktion auf ausländische Verhältnisse spricht daher eindeutig zugunsten der iA, weshalb schwer verständlich erscheint, daß H.Flick/F.Wassermeyer[87] gerade diese Möglichkeit kritisieren.

---

83) Dazu oben a bb
84) Ihr folgt § 26 III KStG 1977
85) Fischer/Warnecke, S.131
86) Dazu Vogel, S.36 ff
87) FR 1975, 285, 315, 319

dd) Ergebnis

Die rechtspolitische Abwägung zwischen iSP und iA fällt somit zu Gunsten der iA aus, wofür zwei Grundüberlegungen maßgeblich sind: Die iA schafft Wettbewerbsneutralität zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen, läßt der internationalen Gesellschaft aber gleichwohl die Möglichkeit offen, mit ausländischen Gesellschaften zu deren Bedingungen zu konkurrieren. Und die iA ist für Ausnahmesituationen flexibel. Betrachtet man dieses Ergebnis, so erstaunt, daß die iA erst 1972 eingeführt wurde, mehr aber noch, daß vorher und nachher das iSP die Regelmaßnahme der DBA gegen die DB war und blieb. Historisch gesehen mag die Freistellungsmethode berechtigt gewesen sein. Sie entwickelte sich unter Anlehnung an das Internationale Privatrecht, das diese Methode bevorzugte[88]. Da das steuerliche Niveau der die Freistellungsmethode anwendenden kontinentaleuropäischen Staaten "nicht sehr unterschiedlich"[89] war, entstanden zunächst weder erhebliche Ungleichbehandlungen noch wurden Verlagerungstendenzen steuerlich gefördert. Dazu hin waren der Auslandsinvestition schon durch Devisenbewirtschaftung Obergrenzen gesetzt[90]. Diese Bedingungen bestehen nicht mehr. Es herrscht Freizügigkeit bzgl. internationaler Kapitalbewegungen. Auch mit Ländern niedrigeren Steuerniveaus werden DBA geschlossen, wobei das iSP für Dividenden auch aus aktiv tätigen Untergesellschaften als zu weitreichender Vorteil der empfangenden Obergesellschaften bezeichnet werden muß.

---

88) Vogel, S.23; A.Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S.8 f
89) Vogel, S.24
90) Vogel, aaO.

Vogel[91] meinte 1964: "M.E. werden auch die kontinentaleuropäischen Staaten zunehmend die Anrechnungsmethode anwenden... In keinem Fall dürfte eine Rückkehr zum Territorialitätsprinzip in Betracht kommen."
Auch H. Bachem empfahl für die steuerliche Behandlung von Auslandsdividenden die iA[92]. Da die iA nunmehr grundsätzlich als der gesetzestechnische Normalfall (§ 26 II KStG 1977) zur Anwendung kommt, ist es angebracht, die DBA-Praxis zu ändern[93]. Die offenbar als selbstverständlich empfundene Einräumung eines iSP ist einer kritischen Überprüfung zu unterziehen. Mindestens für Neuabschlüsse sollte dazu übergegangen werden, nicht regelmäßig ein iSP zu gewähren. Vielmehr sollte das iSP dem Ausnahmefall[94] vorbehalten bleiben, daß die weitreichenden wirtschaftlichen und wettbewerblichen Wirkungen des iSP politisch erwünscht sind[95]. Gleichzeitig sollten bestehende DBA nach Möglichkeit revidiert werden.

---

91) aaO., S.24
92) aaO.(Anm.66)
93) Vogel, S.45: "Es erscheint ... nicht vertretbar, daß die Bundesrepublik bilateral und unilateral verschiedene Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet".
94) Vogel, S.48: Anrechnungsmethode, "ergänzt durch die Befreiungsmethode in bestimmten, genau abgegrenzten Ausnahmefällen."
95) Ähnlich F. Salditt, AWD 1971, 394, 399, der aus der Überlegung heraus, daß "nicht alle ausländischen Beteiligungserträge angemessen vorbelastet" sind, die selektive Ausgestaltung des (internationalen Schachtel-, H.L.)Privilegs fordert

Literaturverzeichnis

Andel, Norbert: Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 197o - zitiert: N.Andel, Subventionen

Arndt, H. (Hsrg.): Die Konzentration in der Wirtschaft, Berlin 196o

Babrowski, Udo: Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention, Erscheinungsformen und verfassungsrechtliche Problematik, Diss. Tübingen 1976

Bachem, Hellmuth: Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragsteuern der deutschen internationalen Unternehmung, Diss. Köln 1971

Bachof, Otto: Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12, 37

Ball, Kurt: Einführung in das Steuerrecht, Mannheim, Berlin u.a. 1925

Baranowski: Anwendung des Tarifvorbehalts (Progressionsvorbehalt) bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 1969, 1533

Bauer, Dietrich: Zum Problem der internen und externen Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Besteuerung, Diss. Heidelberg 1967

Bayer, Hermann-Wilfried: Grundbegriffe des Internationalen Steuerrechts, JA 1976, Letzte Seiten 17 ff (S.273 ff)

ders.: Grundbegriffe des Körperschaftsteuerrechts, JA 1976, Letzte Seiten 14/15 (S.2o6 f)

ders.: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiung, StuW 1972, 149

ders.: Recht der Gemeinden zur Erhebung einer Zweitwohnungssteuer, StuW 1972, 289

Becker, H.: Zur Änderung des Außensteuerrechts, DStR 1972, 359

Becker, Helmut: Der Progressionsvorbehalt in den Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1969, 411

Bellstedt, Christoph: Beteiligungen an ausländischen "Zwischengesellschaften" nach dem Außensteuergesetz-Entwurf, FR 1972, 242

ders.: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3.Aufl. 1973, Köln-Marienburg - zitiert: C.Bellstedt, Internationale Gesellschaften

Benda, Ernst / Kreuzer, Karl: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ 1973, 49

Berber, Friedrich: Lehrbuch des Völkerrechts; I. Band: Allgemeines Friedensrecht, 2.Aufl. 1975, München und Berlin

Binder, Heinz: Die Besteuerung der Dividenden und Zinsen nach deutschem internationalem Steuerrecht, Diss. Göttingen 1968

Blümich, Walter / Boyens, Walter / Steinbring, Werner / Klein, Otto / Hübl, Leo: Gewerbesteuergesetz, 8.Aufl. 1968, Berlin und Frankfurt

Blümich, Walter / Klein, Otto / Steinbring, Werner / Stutz, Heinrich: Körperschaftsteuergesetz, 4.Aufl. 1965 Berlin und Frankfurt

Blumenstein, Ernst: System des Steuerrechts, 2.Aufl. 1951 Zürich

Boes, Albrecht: Das Wesen der Doppelbesteuerung, geschichtlich und positiv-rechtlich, Diss. Düsseldorf 1928

Böttcher, Konrad / Beinert, Jörg / Hennerkes, Brun-Hagen: Außensteuergesetz, DBA Deutschland-Schweiz, Außensteuerrecht gegenüber Niedrigsteuerländern, Stuttgart/Wiesbaden 1972

Breidenbach, Berthold: Anwendbarkeit des Schachtelprivilegs im Rahmen einer Ergebnisabführung zu einer Personengesellschaft, DB 1971, 1181

Brezing, Klaus: Schachtelprivileg und Steuerfluchtgesetz, Wpg 1971, 7

Brodmann, Walter: Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme im internationalen Handel, Zürich 1974

Bühler, Ottmar: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964; zit.: Bühler, Prinzipien

ders.: Steuerrecht, Band II, Einzel-Steuerrecht, 3.Aufl. 1958 Wiesbaden

ders.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3.Aufl. 1958 Wiesbaden

ders. / Strickrodt, Georg: Steuerrecht, Grundriß in 2 Bänden; Band I: Allgemeines Steuerrecht, von Georg Strickrodt, 3.Aufl. 196o Wiesbaden; Band II: Einzel-Steuerrecht, s.dort

Bühring: Das deutsch-englische DBA vom 18.8.1954, BB 1954, 945

ders.: Das deutsch-österreichische DBA vom 4. Oktober 1954, BB 1955, 172

Burger, Erwin: Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer zur Förderung von privaten Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Diss. Köln 1968

Canaris, Claus-Wilhelm: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969 - zitiert: Canaris, Systemdenken

Debatin, Helmut: Auswirkungen der Revision des deutsch-amerikanischen DBA auf die innerstaatliche Besteuerung, AWD 1965, 425

ders.: Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, AWD 1969, 477

ders.: Das deutsch-israelische DBA, DB 1966, 1489 und 1537

ders.: Die ertragsteuerlichen Schachtelvergünstigungen des deutschen Außensteuerrechts, DB 1975, 1714 und 1764

ders.: Internationale Steueraspekte in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStZ 1966, 161

ders.: Das internationale Steuerrecht in der Entwicklung, DStZ 1967, 9

ders.: Internationales Steuerrecht in Konzeption und Fortentwicklung, JbFfSt 1972/73, 49

ders.: Schachtelprivileg im Außensteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, AWD 1959, 189

ders.: Spannungspunkte der Entwicklung der internationalen Steuerbeziehungen, AWD 1969, 125

ders.: Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, AWD 1965, 41

ders.: Die Steuerharmonisierung in der EWG in Form der Konzern-Besteuerungs-Richtlinie, DStZ 1969, 146

ders.: Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1962, 61

ders.: Wettbewerbsstellung amerikanischer Konzerne in der Bundesrepublik Deutschland unter Berücksichtigung des deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens, AWD 1964, 284

Döllerer, Georg: Aktuelle Fragen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, BB 1975, 1073

Dorn, Herbert: Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, VjSchStFR 1927, 189

Ebling, Klaus: Besteuerung der Kapitalgesellschaften nach dem deutsch-amerikanischen DBA vom 11. August 1971, FR 1975, 380

ders.: Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Besteuerung bei den Steuern vom Ertrag, Diss. Mainz 1969 - zitiert: Ebling, Unilaterale Maßnahmen

Engisch, Karl: Einführung in das juristische Denken, 5.Aufl. 1971 Stuttgart u.a.

Escher, Felix: Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern und Stuttgart 1974, zugleich Basler Diss. - zitiert: F.Escher, Methoden

Esser, Josef: Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt 1970

EWG-Kommission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962

Feuerbaum, Ernst: Progressionsvorbehalt bei der Körperschaftsteuer im Falle DBA-befreiter Auslandseinkünfte? DB 1973, 154

Fischer, Lutz / Warneke, Perygrin: Grundlagen der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1974 - zitiert: L.Fischer / P.Warneke, Internationale Betriebliche Steuerlehre

Flick, Hans: Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1960, Sp.329

ders.: Die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, Diss. Bergisch-Gladbach 1956

ders.: Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, FinA 1961, 86

ders.: Die internationale Organschaft (Erste Bemerkungen zu einem aktuellen BFH-Urteil betr. § 15 Abs.2 StAnpG), DStR 1964, 228

ders. / Wassermeyer, Franz: Die steuerliche Behandlung von Schachtelbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, FR 1975, 285, 315, 342

Forsthoff, Ernst: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Erster Band: Allgemeiner Teil, 1o.Aufl. 1973 München

Friauf, Karl Heinrich: Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht, BB 1972, 669

ders.: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgesetzgebung durch Steuergesetze

Fricke, W.: Einfluß der Rechtsentwicklung auf das Doppelbesteuerungsproblem, AWD 196o, 197

Friedhofen: Organschaft zu einer Personengesellschaft und internationales Schachtelprivileg, DB 1971, 1389

Friedlaender, Kurt: Zum Lastenausgleich - Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1956, Sp.217

Garber, Rudolf: Der "Ausländer-Effekt" des deutschen Körperschaftsteuerrechts, BB 1974, 1479

ders.: Der "Ausländer-Effekt" des deutschen Körperschaftsteuerrechts, BB 1975, 157o

Geyler, Friedrich: Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr, Bd.1, Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung) im Rechtssinne, Leipzig 1931 - zitiert: F.Geyler, Steuerliche Mehrfachbelastung

Glättli, Heinrich: Die gewerbesteuerliche Erfassung von Lizenzgebühren im zwischenstaatlichen Verhältnis, AWD 196o, 5

Glaßl, Herbert: Schachtelbeteiligung bei der Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer, Herne/Berlin 1973

Grasmann, Günther: Die Besteuerung der Unternehmensgewinne im Gesamtkonzept der Steuerharmonisierung und Harmonisierung der Gewinnermittlungs-, Steuerkontroll- und Steuererhebungsmethoden, AG 1973, 228

ders.: Die Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der erweiterten Europäischen Gemeinschaft und steuerliche Harmonisierungsmaßnahmen, um den Unternehmen die Anpassung an die Verhältnisse des erweiterten Europäischen Marktes zu ermöglichen, AG 1973, 258

ders.: Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der privaten Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, AWD 196o, 257

Großfeld, Bernhard: Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974 - zitiert: B.Großfeld, Basisgesellschaften

Gruß, Heinrich: Zur steuerlichen Behandlung ausländischer Kapitaleinkünfte beim inländischen Gesellschafter, DB 197o, 1949

Steuerreformkommission: Gutachten 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, 1971

Haas, Gerhard: Die Basisgesellschaft - Manipulations- oder Integrationsform, AWD 1963, 65

ders.: Beteiligung an ausländischen Gesellschaften - Probleme des Außensteuergesetzes, DStR 1973, 527

ders.: Betriebsstätte oder Tochter-Kapitalgesellschaft als ausländischer Stützpunkt, FR 1968, 89

Haller, Heinz: Die Steuern, 2.Aufl. 1971 Tübingen

Handwörterbuch des Steuerrechts, 2 Bände München 1972

Hensel, Albert: Steuerrecht, 1924

Hermann, Hans Joachim: Das europäische Schachtelprivileg, AG 1971, 38

ders.: Reformbedürftiges Konzernsteuerrecht? AG 1973, 37

ders.: Zur Steuerpolitik gegenüber multinationalen Unternehmen im Bereich der Europäischen Gemeinschaften, AWD 1974, 297

Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, unter Mitwirkung von Arnold Heining und Otto von Schilling, 17.Aufl. 1976 Köln-Marienburg zitiert: Herrmann-Heuer

Hesse, Konrad/ Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 8.Aufl. 1975 Karlsruhe

Hillert, August: Nochmals: Der Progressionsvorbehalt in den Doppelbesteuerungsabkommen, FR 1971, 413

Hintzen, Lothar: Gründung und Erwerb von Niederlassungen in den Niederlanden und ihre Besteuerung, GmbHR 1976, 112

ders.: Das Schachtelprivileg der Niederlande, DB 1975, 223

ders.: Unruhe um das Schachtelprivileg der Niederlande, DB 1975, 999

ders. / Jap, Kim-Siong: Das deutsch-australische Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1974, 611

Hofmann, Heinz: Die Reform der Körperschaftsteuer, AG 1974, 3o1

Hollatz, Günter: Auslandsbeziehungen in steuerlicher Sicht, AG 1965, 29

ders.: Auslandsbeziehungen und Steueroasen, 1965

Holzheimer, W.: Die wesentlichen Vorschriften des neuen Außensteuergesetzes nebst ergänzenden Rechtsänderungen, FR 1972, 377 und 425

van Hoorn jr., J.: Beseitigung der Doppelbesteuerung, ein juristisches und wirtschaftliches Problem, Köln 1958

ders.: Einige Gedanken über die Entwicklung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, StuW 196o, Sp.2o1

ders.: Das Schachtelprivileg in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, Heft 8, 1962

ders.: Die steuerliche Behandlung des sogenannten "Schachtelprivileg" in der EWG, DStR 1964, 472

Hoyer, Wolfgang: Zum "Ausländereffekt" der Körperschaftsteuerreform in Deutschland, DB 1971, 2429

Hundt, Florenz: Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen und Rumänien, DB 1975, 1187 und 1239

Institut Finanzen und Steuern, Heft 6o, 1962

Irrgang, Werner: Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuer, AWD 1971, 4oo

Jakobs, Horst Heinrich: § 15 Abs.2 StAnpG und die internationalrechtliche Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht, StuW 197o, Sp.587

Jung, A.: Die Besteuerung erhaltener Dividenden, Zinsen und Lizenzen bei deutschen Kapitalgesellschaften nach den derzeitigen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1973, 377

Kisker, Günter: Die Rückwirkung von Gesetzen, Tübingen 1963

Klein, Franz: Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1966

Klein, Friedrich / Barbey, Günther: Bundesverfassungsgericht und Rückwirkung von Gesetzen, Bonn 1964

Kluge, Volker: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1975, 9o

Kormann, Berthold: Berücksichtigungsfähige Ausschüttung und ausländische Einkünfte bei der Körperschaftsteuer, DB 1973, 296

Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969

Korn, R. / Dietz, G. / Debatin, H.: Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Stand: 1.6.1975 - zitiert: K-D-D

Koths, Daniel: Die indirekte Anrechnung gem. § 19a Abs.2 KStG

Krabbe, Helmut: Übersicht über das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1974, 1641

ders.: Schachtelvergünstigungen im Verhältnis zur Schweiz, BB 1975, 871

Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962

Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht, I.Allgemeiner Teil, 3.Aufl. 1973 München - zitiert: H.W. Kruse, Lehrbuch

Kuhn, Klaus: Das vermögensteuerliche Schachtelprivileg, FR 1976, 337

Längsfeld, Herbert: Das Entwicklungshilfe-Steuergesetz, DB 1964, 6

Landwehrmann, F.: Veröffentlichung von Gesetzesvorhaben und Rückwirkung von Gesetzen, ZRP 1973, 81

Lang, Joachim: Systematisierung von Steuervergünstigungen, Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Schriften zum Steuerrecht, Band 11, Berlin 1974 - zitiert: J.Lang, Systematisierung

Larenz, Karl: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3.Aufl. 1975 Berlin Heidelberg New York zitiert: K.Larenz, Methodenlehre

Laule, Gerhard: Der Gleichheitssatz (Art.3 Abs.1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Diss.Köln 1961

Larsen, Alfred / Weidmann, Peter: Erweiterte körperschaftsteuerliche Anrechnungsmöglichkeiten bei ausländischen Einkünften, AWD 1973, 24

Leibholz, Gerhard: Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2.Aufl. 1959, München und Berlin

ders. / Rinck, Hans Justus: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 3.Aufl. 1968 Köln-Marienburg - zitiert: Leibholz-Rinck

Lempenau, Gerhard: Das Gesellschaftsholding im Außensteuergesetz, DStZ 1975, 5o

ders.: Die neuen Schachtelprivilegien für Auslandsbeteiligungen, BB 1972, 1045

Lenel, Hans Otto: Ursachen der Konzentration unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Verhältnisse, 2.Aufl. 1968 Tübingen

Lipps, W.: Rechtliche Bedenken zum Außensteuergesetz und zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland / Schweiz, AWD 1972,105

v.Mangoldt, Hermann / Klein, Friedrich: Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, 2.Aufl. 1964-1974 München - zitiert: v.Mangoldt - Klein

Markull, Wilhelm: Gleichartige Steuern, VjSchStFR 1930, 535

Maunz, Theodor / Dürig, Günter / Herzog, Roman: Grundgesetz, Kommentar, 3 Bände, München, 1958- (14.Erg.Liefg., Stand: Januar 1976)

May, Peter: Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Gewinnbesteuerung in der EWG unter Berücksichtigung der sich bei einer Assoziation der Schweiz stellenden Fragen, Diss. Freiburg/Schweiz 1966

Mayer-Wegelin, Eberhard: Indirekte Steueranrechnung bei deutschen Auslandsinvestitionen, BB 1975,1335

Menck, Thomas: Das Zusammentreffen von "aktiven" und "passiven" Einkünften im Außensteuerrecht, DStZ 1975, 251

Mennel, Annemarie: Internationaler Vergleich des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs, DStR 1966, 497

dies.: Internationaler Vergleich der Besteuerung verflochtener Gesellschaften, AWD 1966, 289

Merk, Wilhelm: Steuerschuldrecht, Tübingen 1926

Merkel, G.: Die Einführung eines Schachtelprivilegs für Basisgesellschaften

Merkert, Hubert: Der mißverstandene Gewinnbegriff des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs, BB 1972, 486

ders.: Ist der Progressionsvorbehalt ein Manipulationsvorbehalt? DB 1969, 2o54

Mersmann, Wolfgang: Die Ausgleichung und Harmonisierung der Steuersysteme, StbJb 1959/6o, 35

ders.: Die steuerliche Behandlung der Konzerne, StbJb 1963/64, 53

ders.: Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966

ders.: Internationale Doppelbesteuerung, HdF, Band 4, 89

Meyer, Rudolf: Der Einfluß des Steuerrechts auf Kooperation und Konzentration, Tübingen 1973

Meyer-Marsilius, H.J.: Das neue Doppelbsteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz, 2.Aufl. 1971

Mösbauer, Heinz: Das Steuerrecht auf der Suche nach einem System, DStR 1975, 679

Müller, Lothar: Die Konzerne im Handels- und Steuerrecht, DStR 1975, 3

ders.: Probleme des Schachtelprivilegs im Außensteuerrecht der BRD, DStZ 1973, 252

Müller, Peter: Deutsche Steuerhoheiten über ausländische Tochtergesellschaften, 197o

Müller-Dott, Johannes Peter: Zur Einschränkung von § 1o Abs.5 und § 11 Abs. 1 Außensteuergesetz im Verhältnis zu Luxemburg, DB 1975, 7o

Neumark, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 197o

Niehus, Rudolf J.: Besteuerung ausländischer Steuerpflichtiger in den USA, AWD 1967, 3o2

ders.: Konzernumlagen bei ausländischen Tochtergesellschaften, AWD 1967, 64

Pauka, Dietmar: Das deutsch-brasilianische Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1975, 142

ders.: Das deutsch-polnische Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1974, 385

ders.: Das deutsch-rumänische Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1974, 533

Paulick, Heinz: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 2.Aufl. 1972 Köln u.a. - zitiert: H.Paulick, Lehrbuch

Pfeifer, Hans-Günter: Schachtelprivileg und Organschaft bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft, BB 1975, 11o9

Philipp, Alfred: "Nachsteuer" und Doppelbesteuerungsabkommen, DStZ 1971, 11o

Podlech, Adalbert: Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes, Berlin 1971

Pohmer, Dieter: Die Konzentrationsbegünstigung durch die Unternehmensbesteuerung, in: Betriebsgröße und Unternehmenskonzentration, Nürnberger Abhandlungen Heft 1o, S.213

Rädler, A.J.: Aktuelle Fragen der Besteuerung internationaler Konzerne, StuW 1963, Sp. 283

ders.: Formen der internationalen Kapitalverflechtung in steuerlicher Sicht, DB 1962, 8o9

ders.: Vergleich der Besteuerung der Auslandsniederlassungen deutscher Personenunternehmen und deutscher Kapitalgesellschaften, FS Barth, 1971, S.143

ders./Raupach, Arndt: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966

Rasenack, Christian A.L.: Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974 - zitiert: C.Rasenack, Theorie

Reuter, Hans Peter: Wirkung des deutschen Schachtelprivilegs über die Grenze, DStR 1966, 491

ders. / Asseyer, M.: Die Geltung des internationalen Schachtelprivilegs, DStR 1971, 335

ders. / Massenez, K.: Das Schachtelprivileg im ausländischen Steuerrecht, StuW 1964, Sp.329

Ritter, Wolfgang: Volle Steuerfreiheit für ausländische Schachteldividenden, BB 1974, 501

Rodière, René: Gesellschaftsrecht und Konzentration, Kollektion Studien, Reihe Wettbewerb Nr.5, Brüssel 1967

Röhrkasten, Burkhard: Die Auswirkungen des Progressionsvorbehalts auf die Körperschaftsteuer, AWD 1973, 467

Roer, Hans: Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 2.Aufl. 1965, Herne/Berlin

Rössler, Rudolf: Wörterbuch des Steuerrechts, Freiburg i.B. 1971

Rose, Gerd: Gegenwartsprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, StbJb 1965/66, 245 zitiert: G.Rose, Gegenwartsprobleme

ders.: Verwaltungsaufwendungen bei Schachtelbeteiligungen, DB 1962, 448

Salditt, Franz: Die deutsche Auslandsinvestition unter Geltung eines körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, AWD 1971, 394

ders.: Außensteuergesetz und DBA, AWD 1972, 573

ders.: Steuerlast und Wanderlust, StuW 1972, 12

Sass, Gert: Zu den steuerlichen EWG-Richtlinien-Entwürfen für Mutter-Tochter-Gesellschaften, AWD 1970, 533

Schanz, G.: Deutsches Doppelsteuergesetz (22.3.09) nebst Begründung des Gesetzesentwurfs und Kommissionsbericht, FinA 26 (1909), Bd.2, S.369

Schmidt, Kurt: Die Steuerprogression, Basel und Tübingen 1960

Schmidt-Bleibtreu, Bruno / Klein, Franz: Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, 2.Aufl.1972 Herne/Berlin

dieselben: Kommentar zum Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland, 3.Aufl.1973 Neuwied und Berlin

Schmitz, R.C.Albert: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2 Bände, 1958 - zitiert: R.C.A. Schmitz, Kommentar

Schneider, Helmut: Der Einfluß der Steuern auf die unternehmerischen Investitionsentscheidungen, Tübingen 1964

Scholz, W.: Zum Funktionswechsel in internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, Göttingen 1965

Schulze-Brachmann, Arno: Artikel "Internationales Steuerrecht" in HWStR

Schwerin, Otto Graf: Richtlinienvorschlag der Kommission zur direkten Besteuerung internationaler Zusammenschlüsse der EWG, AG 1969, 344

Siber, K.: Organschaft im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, AWD 1960, 149

Siegfried, Bernhard: Die Verhaltensweisen des Unternehmers gegenüber der Gewinnbesteuerung. Ein Vergleich zwischen Theorie und Praxis unter besonderer Berücksichtigung der Verhaltensweisen industrieller Unternehmungen in der Schweiz und Deutschland, Diss. St.Gallen 1963

Spindler, Ernst: Zum "Ausländer-Effekt" des deutschen Körperschaftsteuerrechts, BB 1975, 124

Spitaler, Armin: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2.Aufl.1967, Nachdruck der ersten Aufl. 1936 - zitiert: A.Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem

ders.: Prolegomena zur Wiedereingliederung in die internationale Angleichung der Steuersysteme, StbJb 1951, 321

ders.: Schachtelbeteiligung und Außensteuerrecht, AG 1957, 25

Stolk, Jacob Leonard: Die Behandlung multinationaler Konzerne als Einheit im Steuerrecht, Diss. St.Gallen 1972

Strickrodt, Georg: Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, 1960

van den Tempel, A.J.: Die Beseitigung der Doppelbesteuerung, Amsterdam 1967

Thiel, Rudolf: Nochmals: Gewinnrealisierung bei "verschmelzender Umwandlung", DB 1965, 720

Tipke, Klaus: Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder irrationale Spekulation, zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 25.2.1972 zur Erhebung der Schaumweinsteuer, BB 1973, 157

ders.: Die Steuerprivilegien der Sparkassen, Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, Köln 1972 - zitiert: K.Tipke, Steuerprivilegien

ders.: Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 3.Aufl. 1975 Köln - zitiert: K.Tipke, Lehrbuch

ders.: Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System? StuW 1971, 2

ders. / Kruse, Heinrich Wilhelm: Reichsabgabenordnung, Kommentar, 1., 2.Band, 7.Aufl. 1975 Köln-Marienburg - zitiert: K.Tipke/H.W.Kruse, AO

van der Velde, o.V.: Schachtelbefreiung bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, DB 1974, 642

Vogel, Horst A.: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern, AWD 1958, 42

ders.: Zur außensteuerlichen Wirkung der Körperschaftsteuerreform, DB 1975, 756

ders.: Die Auswirkungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das innerstaatliche Steuerrecht, DB 1959, 32

ders.: Pauschalierung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte (§ 34c Abs.3 EStG, § 19a KStG), DB 1959, 984

ders.: Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, 1402

ders.: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964 - zitiert: H.Vogel, Zwischenstaatliche Kapitalinvestitionen

v.Wallis, Hugo: Besteuerung der Unternehmenszusammenfassungen, 4.Aufl. 197o

ders.: Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften - insbesondere zur Gewinnung und Besteuerung der Erträge aus Beteiligungen, StbJb 1964/65, 127 - zitiert: H.v.Wallis, Grundsatzprobleme

Wassermeyer, Franz: Die Rückwirkung des Schachtelprivilegs im DBA Schweiz auf die Hinzurechnungsbesteuerung, DB 1975, 177o

ders.: Noch einmal verschärftes Steuerfluchtgesetz, DStR 1972, 519

Wengler, Hans: Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung, Heft 11 der Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht, Leipzig 1935

Wetter, Herbert: Die internationale Doppelbesteuerung insbesondere bei Erwerbsunternehmen, Diss. Zürich 1939 - zitiert: H.Wetter, Internationale Doppelbesteuerung

Wildenauer, Baldur: Körperschaftsteuerliche Probleme der Holdinggesellschaften nach dem Außensteuerrecht der Bundesrepublik, dargestellt im Verhältnis zu ausgewählten Ländern unter besonderer Berücksichtigung der Basisgesellschaften, Diss. Würzburg 197o

Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd.II, 1.Halbband, 2.Aufl. 1965 Berlin und Frankfurt - zitiert: G.Wöhe, Betriebliche Steuerlehre

ders.: Zur Reform der Unternehmensbesteuerung, DStR 1971, 263

Wohlschlegel, Hanspeter: Körperschaftsteuerreform mit Hindernissen: Herstellung der Ausschüttungsbelastung und Steuerbefreiung nach Abkommensrecht, FR 1976, 243

Wrede, Friedrich: Die Harmonisierung der Körperschaftsteuern in der Europäischen Gemeinschaft, DStZ 1974, 295

ders.: Reform der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, Bulletin des Presse- und Informationsamts der Bundesregierung Nr.95 vom 23. 6. 1971, S. 1026

Zacher, Hans F.: Soziale Gleichheit, AöR 93 (1968), 341

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
ABlEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
ÄndG	Änderungsgesetz
a.F.	alte Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
AO	(Reichs)Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AStRG	Außensteuerreformgesetz
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
bes.	besonders
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BMWF	Bundesminister(ium) der Wirtschaft und Finanzen
BR	Bundesrat
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BReg.	Bundesregierung
BT	Bundestag

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb; Doppelbesteuerung
DBA	Doppelbsteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
Ds	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EG	Europäische Gemeinschaft
EGEStRG	Einführungsgesetz zum Einkommensteuerreformgesetz
Erg.	Ergänzung
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
f	folgender
ff	folgende
FinA	1. Finanzamt 2. Finanzarchiv
FinVerw.	Finanzverwaltung
FM	Finanzminister(ium)
FR	Finanzrundschau (Deutsches Steuerblatt)

FS	Festschrift
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Rdsch	GmbH-Rundschau
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
hM	herrschende Meinung
HS	Halbsatz
HWStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i.	in/im
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
insbes.	insbesondere
iSP	internationales (körperschaft-steuerliches) Schachtelprivileg
i.ü.	im übrigen
iVm	In Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter für Ausbildung und Examen
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
KEN	Kapitalexportneutralität
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KIN	Kapitalimportneutralität
KrStG	Kriegssteuergesetz
KrStSichG	Gesetz über die Sicherung der Kriegssteuer
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStRG	Körperschaftsteuerreformgesetz
l.	links
Liefg.	Lieferung

lit.	litera (Buchstabe)
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NL	Niederlande
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
nSP	nationales (körperschaftsteuerliches) Schachtelprivileg
o.	oder
o.a.	oben angegeben
OECD	Organization for Economic Development and Cooperation
OFD	Oberfinanzdirektion
OG	Obergesellschaft
o.J.	ohne Jahresangabe
Orig.	Original
r.	rechts
RA	Rechtsanwalt
Reg.	Regierung
RevProt.	Revisionsprotokoll
RFH	Reichsfinanzhof
RGW	Rat für gemeinsame Wirtschaftshilfe
RiW	Recht der internationalen Wirtschaft
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
S.	Seite; siehe
sog.	sogenannter
Sp.	Spalte

st.	ständig
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stb	Steuerberater
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Teilziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
u.a.m.	und andere(s) mehr
UG	Untergesellschaft
unbeschr.	unbeschränkt
usw	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.	vom
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
VjSchStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vorbem.	Vorbemerkung(en)
VSt	Vermögensteuer
VVDStRL	Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
wBW	wirtschaftliche Betrachtungsweise
WP	Wirtschaftsprüfer
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.B.	zum Beispiel
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
z.T.	zum Teil
z.Zt.	zur Zeit

LEBENSLAUF

Ich wurde am 18.2.1947 in Kirchheim/Teck als Sohn des Versicherungsvertreters Eberhard L. und seiner Ehefrau Gunda geb. Drößler geboren; hierdurch bin ich auch deutscher Staatsangehöriger. Nach dem Abitur am 25.2.1966 am Gymnasium Kirchheim und einer zweijährigen Bundeswehrdienstzeit studierte ich an folgenden Hochschulen Rechtswissenschaft: Sommersemester 1968 - Sommersemester 1969 in Tübingen, danach je ein Semester in Hamburg und Lausanne und vom Wintersemester 197o/71 bis zum Sommersemester 1972 wieder in Tübingen. Hier legte ich am 14.11.1972 die Erste und in Stuttgart am 14.7.1976 die Zweite Juristische Staatsprüfung ab.